

0-797186

На правах рукописи



РЖАВИНА Юлия Бариевна

**МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО
КОНТРОЛЯ В ТОРГОВЫХ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ
КОМПАНИЯХ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола – 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Азарская Майя Анатольевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Закирова Алсу Рафкатовна
(доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет")

кандидат экономических наук
Исаев Александр Аркадьевич
(заместитель главного бухгалтера ОАО "Марийский целлюлозно-бумажный комбинат")

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный университет сервиса"

Защита состоится 25 мая 2012 года в 15⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 24 апреля 2012 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000795764

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Здоровье граждан как составляющая национальной безопасности рассматривается на современном этапе важнейшей задачей, а инновационное развитие отечественной фармацевтической и медицинской промышленности является одним из приоритетных направлений модернизации экономики РФ. В соответствии с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года и Основными направлениями деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 года одним из главных направлений перехода к инновационному социально ориентированному типу экономического развития страны является создание условий для улучшения качества жизни российских граждан, в том числе за счет обеспечения высоких стандартов жизнеобеспечения.

Необходимым условием перехода на инновационную модель развития является повышение уровня обеспеченности организаций здравоохранения и граждан Российской Федерации лекарственными препаратами, медицинской техникой и изделиями медицинского назначения (в первую очередь российского производства) до средневропейского уровня.

Это предполагает развитие фармацевтического рынка лекарственных средств и товаров медицинского назначения.

В процессе перехода к рыночной экономике в России произошла трансформация хозяйственной деятельности на фармацевтическом рынке. Расширился ассортимент лекарственных средств как отечественных, так и зарубежных производителей, что вызвало резкое увеличение спроса и рост объема фармацевтического рынка. Выделился и стал стремительно развиваться более мобильный и своевременно реагирующий на потребности фармацевтического рынка частный сектор. Ведущее место занимают крупные фармацевтические компании, представленные на розничном рынке сетью фирменных аптек. Вместе с тем, представители малого и среднего бизнеса стремятся реализовать свои конкурентные преимущества за счет снижения расходов, более низких цен, приближения точек продаж к потребителю и других.

Мировая практика функционирования таких сегментов экономики как фармацевтическая и медицинская промышленность, показывает, что они не могут развиваться без активного государственного регулирования. Государственное регулирование и контроль субъектов фармацевтического рынка осуществляется по нескольким направлениям: лицензирование деятельности, контроль качества и сертификация лекарственных средств, контроль цен по определенным группам лекарств и другие. Все это определяет дополнительные требования к организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Актуальность проблемы совершенствования управления деятельности торговых фармацевтических компаний, занимающихся розничной торговлей, определяется сложными задачами реформирования отрасли, высокой конкуренцией. В этих условиях система управления должна обеспечивать эффективность выполнения бизнес-процессов, связанных с движением товара до конечного потребителя, а менеджмент – получить полную и достоверную информацию для принятия управленческих решений, проведения анализа и обеспечения контроля функционирования текущих процессов на различных уровнях.

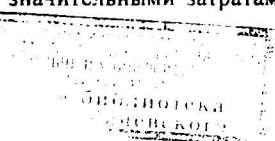
Таким образом, повышаются требования к управленческой информации, возникает необходимость формировать механизмы, способные организовывать получение своевременной и полной информации отражающей состояние внешней и внутренней среды. Эффективно организованный управленческий учет, основанный на специфике деятельности торговых фармацевтических компаний, должен учитывать выбранную стратегию, организационную структуру и сформированные бизнес-процессы. Очевидна необходимость и практическая значимость качественного анализа и разработки методик управленческого учета и внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях, направленных на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

Степень изученности проблемы. Вопросы становления и развития управленческого учета и внутреннего контроля актуальны и являются объектом исследования многих отечественных и зарубежных ученых. Общие вопросы теории и практики организации управленческого учета и внутреннего контроля в различных отраслях экономики подробно освещаются в трудах многих ведущих ученых и практиков России: И.В. Аверчева, А.В. Аксененко, М.И. Баканова, А.С. Бакаева, П.С. Безруких, С.А. Бороненковой, В.В. Бурцева, М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, В.Б. Ивашкевича, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, В.В. Кондратьева, О.А. Мироновой, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, Л. В. Поповой, С.И. Поляковой, Я.В. Соколова, М.В. Ткача, И.В. Ткача, А.Д. Шеремета и ряд других авторов. Среди зарубежных специалистов наиболее известны: Р. Адамс, А. Апчерч, Р.В. Вил, К. Друри, Д. Кондуэлл, Ж. Ришар, Д. Рис, Д. Робертсон, Дж. Фостер, Д.Хан, С. Хендриксен, Ч. Хорнгрен, Р. Энтони, Э. Майер и другие.

Теоретические, методические и практические проблемы внутреннего контроля и аудита анализируются: М.А. Азарской, В.А. Городиловым, М.В. Мельник, Б.Н. Соколовым, А.А. Ситновым и другими.

Вопросу повышения эффективности управления фармацевтической компанией посвящены работы: А.В. Гришина и М.В. Малаховской, З.К. Друговой, А.М. Битеряковой, Е.А. Максимкиной, А.В. Баженова, Н.В. Чукреевой, Н.А. Науумовой, Е.В. Невольиной, С.Б. Пашутинова и других авторов.

В большинстве исследований вопросы управленческого учета и контроля рассматриваются применительно к сложным организационным структурам. Как правило, предлагаемые решения связаны со значительными затратами



на их реализацию. В меньшей степени эти проблемы разработаны для относительно небольших организаций, характерной особенностью которых является интеграция функций управления, сосредоточение полномочий и недостаточное разделение ответственности по исполнителям, что связано с дополнительными рисками. Недостаточно всесторонне и полно изучены отраслевые аспекты контроля в фармацевтической отрасли.

Таким образом, несмотря на значительные исследования по вопросам управленческого учета и контроля, большое количество трудов зарубежных и отечественных ученых, следует отметить недостаточно разработанную информационно-аналитическую базу, позволяющую выделить методологические и практические рекомендации по организации управленческого учета и внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях, занимающихся розничными продажами лекарственных средств и товарами медицинского назначения, относящихся к малому бизнесу. Недостаточная изученность, а также практическая важность повышения эффективности систем управленческого учета и внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях определили выбор темы, цели и задач диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является изучение теоретических и методологических основ управленческого учета и внутреннего контроля, а также разработка рекомендаций по совершенствованию существующих методик в торговых фармацевтических компаниях на основе обобщения зарубежных и отечественных трудов ученых специалистов и практиков, нормативных документов и стандартов бухгалтерского учета и аудита.

Реализация поставленной цели конкретизирована в постановке и решении следующих основных задач:

- определить с позиций исторического подхода концептуальные основы развития управленческого учета в России;
- уточнить содержание принципов организации управленческого учета и контроля в соответствии с задачами управления торговой фармацевтической компанией;
- выделить и охарактеризовать объекты управленческого учета и контроля для торговых фармацевтических компаний;
- выделить основные бизнес-процессы и разработать предложения по организации аналитического учета затрат торговой фармацевтической компании;
- разработать предложения по совершенствованию методики учета выручки от продаж и формированию финансовых результатов деятельности по сегментам бизнеса;
- уточнить принципы и содержание управленческой отчетности торговой фармацевтической компании;
- охарактеризовать риски торговых фармацевтических компаний, определяющие принципы, задачи и структуру системы внутреннего контроля;
- раскрыть методические и организационные проблемы организации внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях и определить направления их решения;

– разработать комплексную методiku внутреннего контроля, отвечающую задачам управления.

Область исследования. Выбранная тема исследования соответствует научным направлениям ВАК по специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.7 "Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.8 "Особенности организации бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности", п. 3.9 "Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии".

Предметом исследования является комплекс теоретических, методических и организационных проблем управленческого учета и внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях.

Объектом диссертационного исследования является практика бухгалтерского учета и внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности торговых фармацевтических компаний, основным видом деятельности которых является розничная торговля лекарственными средствами и товарами медицинского назначения.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и практиков в области методики и организации управленческого учета и внутреннего контроля, бухгалтерского учета, экономического анализа, статистики и организации методов принятия решения.

В процессе исследования применялись различные общенаучные методы, принципы и приемы изучения экономических закономерностей и явлений развития и взаимосвязи: исторический, логический, комплексный и системный подход в сочетании с факторным анализом, синтез и моделирование, приемы и методы информационного обеспечения управленческих решений и другие.

Информационную базу диссертационного исследования составили законодательные и нормативные документы Правительства РФ и инструктивные материалы, по исследуемой проблематике, материалы научно-практических конференций и сборников, публикуемые статьи в отечественных и зарубежных изданиях и в сети Интернет, монографии, материалы статистических наблюдений, материалы торговых фармацевтических компаний.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании и методическом решении комплекса вопросов, связанных с методикой и организацией управленческого учета и внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях, учитывающих особенности фармацевтической деятельности и направленных на повышение эффективности их деятельности в современных условиях развития.

В ходе диссертационного исследования получены следующие наиболее значимые результаты:

– определены концептуальные основы развития управленческого учета в России, выделены и раскрыто содержание ее составляющих: 1 – теоретические

и методические основы производственного учета российской школы; 2 – методы планирования, учета и контроля периода плановой экономики; 3 – методы и инструментарий международного управленческого учета;

– уточнены и дополнены принципы организации управленческого учета торговой фармацевтической компании: принципом следования техническим стандартам; принципом непротиворечивости коммерческих целей целям стандартов жизнеобеспечения;

– обосновано с позиций процессного подхода, что характерными объектами управленческого учета для торговых фармацевтических компаний являются: процессы, ресурсы, центры финансовой ответственности и показатели их деятельности; дана характеристика этих объектов, обусловленная спецификой фармацевтических компаний;

– разработаны предложения по развитию аналитического учета торговых фармацевтических компаний, предложено использовать аналитические признаки субсчетов, к счетам учета затрат, товаров, продаж, что позволяет формировать информацию о финансовых результатах деятельности по операционным сегментам;

– дана классификация видов контрольных заданий, уточнены и дополнены задачи системы внутреннего контроля; выделено три вида контрольных заданий: подтверждение достоверности информации; соответствия требованиям, регламентирующим деятельность; оценка эффективности деятельности;

– разработаны предложения по развитию методики внутреннего контроля торговой фармацевтической компаний: определены этапы и раскрыто содержание работ каждого этапа контроля; разработана методика проведения контрольных процедур на соответствие лицензионным требованиям.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования определяется его актуальностью, новизной и заключается в возможности применения научно-методических подходов и практических рекомендаций при разработке систем управленческого учета и внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях, занимающихся розничными продажами лекарственных средств и товаров медицинского назначения, а также при оценке и контроле их деятельности.

Результаты исследования могут быть использованы при преподавании специальных дисциплин по управленческому и бухгалтерскому учету, при разработке учебно-методических комплексов по данным направлениям.

Реализация предложенных направлений совершенствования и адаптации методики организации управленческого учета и внутреннего контроля для розничных торговых фармацевтических компаний позволит сохранить и эффективно использовать ресурсы и минимизировать риски в управлении.

Полученные результаты исследования могут быть использованы в дальнейших научно-практических разработках и обуславливают необходимость углубленных научных исследований в области учета и контроля в любых сферах хозяйственной деятельности.

Апробация и внедрение результатов проведенного исследования. Основные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертационной работе, докладывались и получили одобрение на внутривузовских и региональных научно-практических конференциях. Положения диссертации используются в учебном процессе ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" при чтении курса "Управленческий учет" для студентов специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит". Основные результаты диссертационного исследования внедрены в деятельность фармацевтических компаний НПК "Эколог" (г. Йошкар-Ола) и ООО "ВИТА" (г. Йошкар-Ола), а также в практику работы ООО "Аудиторская фирма "Аудит-Класс" (г. Йошкар-Ола).

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 5 работ авторским объемом 3,1 печ.л. Из них 3 статьи опубликованы в изданиях, рекомендуемых ВАК.

Объем и структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений, иллюстрирована таблицами и рисунками, имеет следующее содержание:

Введение

1. Теоретико-исторический аспект развития учетной информации для управления

1.1. Концептуальные основы развития управленческого учета в России

1.2. Принципы организации управленческого учета и их реализация в условиях торговых фармацевтических компаний

1.3. Классификация объектов учета в торговых фармацевтических компаниях

2. Методика управленческого учета в торговых фармацевтических компаниях

2.1. Развитие аналитического учета затрат в торговых фармацевтических компаниях

2.2. Методика учета выручки от продаж и формирование финансовых результатов деятельности

2.3. Формирование внутренней управленческой отчетности

3. Система внутреннего контроля торговых фармацевтических компаний и ее учетно-аналитическое обеспечение

3.1. Принципы организации внутреннего контроля и их взаимосвязь с управлением рисками .

3.2. Методические и организационные проблемы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях

3.3. Комплексная методика внутреннего контроля

Заключение

Литература

Список приложений

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Определены концептуальные основы развития управленческого учета в России, выделены и раскрыты содержание ее составляющих: 1 – теоретические и методические основы производственного учета российской школы; 2 – методы планирования, учета и контроля периода плановой экономики; 3 – методы и инструментарий международного управленческого учета.

Анализ работ отечественных и зарубежных экономистов показал, что в последнее время формируются концептуальные представления об управленческом учете не только как о специфичной практической деятельности, но и направление прикладных экономических исследований.

В методологии научного познания исторический подход занимает определяющее место, поэтому рассматривать генезис управленческого учета необходимо исходя из исторических предпосылок возникновения и развития данной экономической категории. Очевидно, и это подтверждается историческими фактами, что учет для целей управления начал формироваться с развитием бухгалтерской науки и у каждой страны сложилось свое понимание и применение учета для управления.

На основе анализа точек зрения различных экономистов разработана логическая модель концептуальных основ управленческого учета (рис. 1).



Рис. 1. Логическая модель концептуальных основ управленческого учета

В ней выделены два уровня:

1 – характеризует общие теоретические и методологические основы, включающие теории, постулаты, принципы, категории, определяющие специфику метода, предмета и объекта исследования и формирующие методическое обеспечение управленческого учета. В зависимости от национальной практики регулирование на этом уровне могут разрабатываться нормативно-правовые акты и стандарты управленческого учета;

2 – характеризует составляющие основ управленческого учета на уровне организации. Это учетная политика и внутренние стандарты управленческого учета, другие распорядительные документы, определяющие организационно-методическое обеспечение управленческого учета. Требования и содержание этих документов обусловлены не только общетеоретическими основами, а также целями и задачами развития организации, производственно-технологическими особенностями, характерными для отрасли, в которой осуществляется деятельность.

Использование исторического подхода позволило исследовать генезис управленческого учета как достаточно сложного и неоднозначного экономического явления. По нашему мнению, концептуальные основы управленческого учета в России имеют характерные особенности, обусловленные историей его развития, традициями национальной школы бухгалтерского учета и адаптацией международной практики управленческого учета к задачам управления (рис. 2).

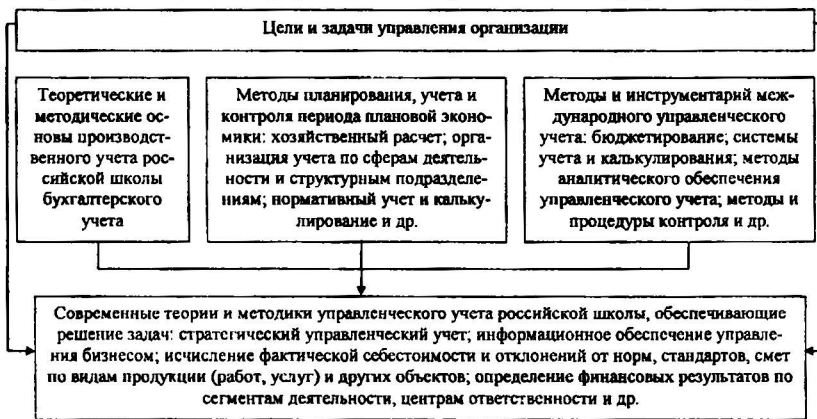


Рис. 2. Формирование современных концептуальных основ российского управленческого учета

Обобщение западного и отечественного опыта хозяйствования позволяет сделать вывод о том, что управленческий учет в настоящее время дает реальную возможность эффективно реализовать функции учета, планирования, контроля, регулирования не только в целом по хозяйствующему субъекту, но и по его составляющим, так как системы управленческого учета, в большей степени, чем традиционные модели учета, учитывают и внешние и внутренние факторы рыночных отношений.

2. Уточнены и дополнены принципы организации управленческого учета торговой фармацевтической компании: принципом следования техническим стандартам; принципом непротиворечивости коммерческих целей целям стандартов жизнеобеспечения.

Принципы построения управленческого учета регламентируются самой организацией в соответствии с ситуацией в бизнес среде, выбранной рыночной стратегией и тактикой, степенью формализованности и стандартизованности учетно-аналитических процедур и процесса принятия решений на разных уровнях, с отраслевой принадлежностью. Они предполагают широкое применение традиционных элементов метода бухгалтерского учета, определенных законодательно (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, балансовое обобщение и отчетность), которые становятся инструментом управления при условии их многократного использования в зависимости от решаемых задач.

Две базовые концепции – концепция достоверного и добросовестного отражения фактов хозяйственной деятельности и концепция приоритета содержания над формой – формируют среду учетных принципов.

Следует отметить, что существует множество точек зрения, отличающихся составом и характеристикой принципов управленческого учета. Можно выделить несколько подходов к выделению принципов управленческого учета:

- с точки зрения взаимосвязи, преемственности и различия основополагающих принципов бухгалтерского учета, раскрытых в учетных стандартах;
- с позиций системного подхода, характеризующих управленческий учет как сложную систему;
- с точки зрения процессного подхода;
- с позиций отраслевых особенностей и другие.

Принципы управленческого учета определяют требования к его организации, позволяют решать комплекс взаимосвязанных задач оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования, как отдельных участков бизнеса, так и всей хозяйственной деятельности, создать мотивации, гармонизировать интересы и цели отдельных подразделений и бизнес-процессов экономического субъекта с общими конечными тактическими и стратегическими целями. Обоснованно, что систему принципов управленческого учета образуют: фундаментальные принципы, которые сформулированы для целей финансового учета; специфические принципы управленческого учета. Первая группа принципов раскрыта в стандартах бухгалтерского учета. Ко второй группе могут быть отнесены принципы: оперативности информации; конфиденциальности информации; полезности информации; гибкости системы управленческого учета; ориентация системы управленческого учета на перспективу; принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителю; принцип управления по отклонениям; принцип контролируемости показателей внутренней отчетности.

Предложено дополнить эти принципы для фармацевтических компаний в системе следующими: *принцип следования техническим стандартам; принцип*

непротиворечивости коммерческих целей целям стандартов жизнеобеспечения.

Принцип следования техническим стандартам предполагает соответствие аналитических данных управленческого учета требованиям технических стандартов и нормативно-правовых документов, регламентирующих деятельность этого сегмента экономики. Он обусловлен задачами организации системы внутреннего контроля в соответствии с государственным регулированием деятельности фармацевтических компаний.

Принцип непротиворечивости коммерческих целей целям стандартов жизнеобеспечения следует рассматривать как этический принцип, характерный для фармацевтического бизнеса. Управление финансовыми результатами деятельности фармацевтической компании, безусловно, имеет своей целью увеличение экономических выгод (рост объемов продаж, рост прибыли и др.). Однако коммерческие цели не могут быть достигнуты путем игнорирования стандартов жизнеобеспечения и ухудшения качества жизни.

3. Обосновано с позиций процессного подхода, что характерными объектами управленческого учета для торговых фармацевтических компаний являются: процессы, ресурсы, центры финансовой ответственности и показатели их деятельности; дана характеристика этих объектов, обусловленная спецификой фармацевтических компаний.

В работе рассмотрены различные позиции на выделение объектов управленческого учета. Сделан вывод, что для большинства фармацевтических компаний все объекты управленческого учета можно разделить на четыре группы: совокупности процессов, составляющих деятельности компании; используемые в процессах ресурсы; участвующие в процессах структурные единицы компании; показатели, отражающие количественные и качественные характеристики объектов управления.

Эффективность выполнения каждого процесса приводит к увеличению качественных показателей всей деятельности компании в целом. Дана характеристика и классификация бизнес-процессов, характерных для торговой фармацевтической компании.

Снабженческо-заготовительная деятельность занимает начальное положение в цикле продвижения лекарственного товара. Хранение лекарственных средств является важным вопросом при построении системы управленческого учета в торговой фармацевтической компании, даже если данная компания занимается только розничными продажами и минимизирует накопление запасов. Специфика товаров, жесткая система государственной регламентация процедур по его движению определяют не только требования к бизнес-процессу, но специфику формирования затрат, основные резервы повышения эффективности деятельности путем снижения издержек по хранению и оптимизации товарного запаса.

Финансово-сбытовая деятельность торговой фармацевтической компании направлена на анализ ассортимента реализуемого товара, его рентабельность, а также на своевременность и качественность выполнения договоров. Эффектив-

но построенная система управленческого учета в этой деятельности поможет определить наиболее востребованные категории лекарственного товара, а так же факторы, влияющие на размер дохода, как от всего товара, так и от отдельных его групп и видов. К специфическим группам товаров следует отнести лекарственные средства, в отношении которых осуществляется технический контроль и контроль за формированием цен на государственном уровне.

В соответствии с процессным подходом выделены центры финансовой ответственности, характерные для торговых фармацевтических компаний. Разработаны примеры бизнес-моделей деятельности организаций, на которых апробированы результаты исследования (рис. 3).

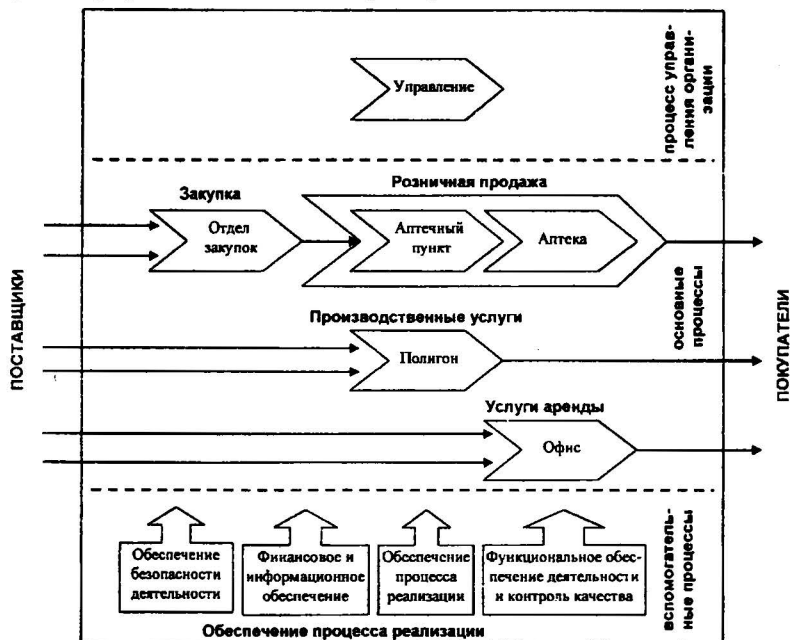


Рис. 3. Бизнес-модель деятельности НИК "Эколог"

Дана характеристика ресурсов и определен состав показателей, которые используются в целях управления бизнес-процессом.

Таким образом, характерными объектами управленческого учета для торговых фармацевтических компаний являются процессы, ресурсы, используемые в процессе деятельности, центры финансовой ответственности и показатели деятельности подразделений. Специфика фармацевтических компаний проявляется в характеристике этих объектов

4. Разработаны предложения по развитию аналитического учета торговых фармацевтических компаний, предложено использовать аналитические признаки субсчетов, к счетам учета затрат, товаров, продаж, что по-

звolyет формировать информацию о финансовых результатах деятельности по операционным сегментам.

Проанализированы различные подходы к классификации затрат в управленческом учете во взаимосвязи с системами управленческого учета. Сделан вывод, что в торговых фармацевтических компаниях могут быть использованы различные подходы к построению аналитического учета, в том числе и процессный.

В целях развития аналитического учета затрат в торговых фармацевтических компаниях в работе даны предложения по совершенствованию рабочего плана счетов, включающие использование аналитических субсчетов. Кроме того, проанализированы возможности использования информации управленческого учета по выделенным бизнес-процессам торговых фармацевтических компаний. Состав и иерархия предложенных признаков аналитического учета представлена в таблице 1.

Таблица 1. Состав и иерархия признаков аналитического учета затрат торговой фармацевтической компании

Признаки аналитического учета	Иерархия признаков	Примечание
Виды деятельности	X.00.00 1 – основная деятельность 2 – прочие виды	Используется в целях формирования показателей внешней и внутренней отчетности; налогооблагаемых баз; контроля и анализа
	X.XX.00 1.10 – производственные 1.20 – торговые (оптовые) 1.30 – торговые (розничные) 2.10 – сдача имущества в аренду 2.20 – услуги	
Место возникновения затрат – ЦФО	X.XX.XX 0.00.XX 10 – ЦФО на основании бизнес-процесса 11 – Аптека 12 – Аптечный пункт ... 20 – ЦФО по вспомогательным 21 – Бухгалтерия	Используется для организации учета, разработки бюджетов, анализа и контроля

Специфическим признаком классификации товаров в аналитическом учете является категория товарной группы. Данная признак предназначен, в первую очередь, для проведения маркетингового анализа в части реализованных медицинских препаратов, сгруппированных в отдельные категории на предмет изучения спроса у населения, сезонности товарооборота и наличия необходимых товарных остатках. Предложено использовать классификацией Анатомотерапевтической и химической классификационной системой (АТХС), разработанный Всемирной организацией здравоохранения, или разработать собственный

классификатор, отражающий наиболее существенные стороны номенклатуры реализуемых товаров, на основе необходимости и возможности проведения качественного анализа, способного определить спрос на отдельные категории препаратов и товаров медицинского назначения (табл. 2).

Таблица 2. Пример классификатора категорий товарных групп

Код категории	Наименование категории
01	Готовые лекарственные средства
02	Биологически-активные добавки
03	Изделия медицинского назначения
04	Косметические и парфюмерные товары
05	Товары материнства и детства

Для построения классификатора, при отнесении того или иного препарата к определенной категории, необходимо руководствоваться законодательными актами в области здравоохранения, отраслевыми, государственными стандартами, формирующими требования к фармацевтическим препаратам, реализуемым на территории Российской Федерации. Эти предложения позволяют проводить маркетинговой анализ реализуемых лекарственных средств с учетом страны-производителя. Данная информация используется внешним потребителем учетной информации – территориальным органом Росстат в субъекте РФ для проведения федеральных статистических наблюдений.

Предложения по развитию аналитического учета затрат, товаров позволяют формировать информацию о финансовых результатах деятельности по операционным сегментам бизнеса.

В работе также разработана методика, определена последовательность процедур формирования бюджетов как одной из форм управленческой отчетности. На примере трех основных отчетов, определяющих систему показателей оценки финансовых результатов деятельности организации в целом и ее ЦФО, показаны возможности их практической реализации процедуры на примере конкретной организации:

- Бюджета движения денежных средств (БДДС);
- Бюджета доходов и расходов (БДР);
- Бюджета по балансовому листу (ББЛ).

5. Дана классификация видов контрольных заданий, уточнены и дополнены задачи системы внутреннего контроля; выделено три вида контрольных заданий: подтверждение достоверности информации; соответствия требованиям, регламентирующим деятельность; оценка эффективности деятельности.

Анализ понимания сущности и задач системы внутреннего контроля выполнен на основании изучения требований нормативно-правовых актов, стандартов аудиторской деятельности и исследований экономистов. Отмечено, что с усложнением задач управления организацией усложняются все функции управления. При этом контроль можно представить как некоторую систему с характерной для него структурой (рис. 4).

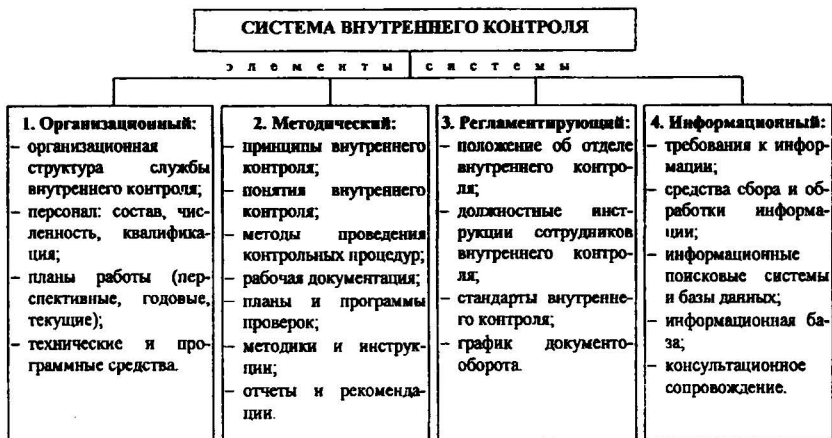


Рис. 4. Модель системы внутреннего контроля

Состав задач, решаемых системой внутреннего контроля предложено дополнить следующими: информационная, оценивающая, стимулирующая, защитная, регулирующая, интегрирующая.

Информационная задача состоит в обеспечении уместной и достоверной информацией о состоянии объекта контроля для принятия на ее основе управленческих решений.

Оценивающая задача заключается в оценке выявленных отклонений в результате сравнения полученной информации о фактическом состоянии объекта контроля с установленными для него стандартами, нормами.

Стимулирующая задача реализуется при создании благоприятной среды, формирующей заинтересованность исполнителей в результатах деятельности. Контроль стимулирует соблюдение дисциплины, мобилизует внутренние резервы, повышает ответственность исполнителей.

Защитная задача заключается в оперативном и своевременном применении защитных мер против воздействия внешних негативных факторов. Данная задача состоит в защите интересов собственников, инвесторов, клиентов и др.

Регулирующая задача состоит в обеспечении адекватного разделения обязанностей, эффективности хозяйственной деятельности и информационных связей. Данная задача подразумевает также регулирование деятельности контролируемого объекта в случае выявления недопустимых отклонений.

Интегрирующая задача заключается в том, что контроль обеспечивает в системе управления взаимодействие прямых и обратных информационных потоков, объединяет функции управления.

Кроме того, современные теории контроля основываются на концепции консалтинга, что предполагает не только проведение контроля, но и оказание консультационной помощи менеджерам организации. По нашему мнению, это обстоятельство должно учитываться при классификации задач и определении содержания контрольных проверок, которая представлена в таблице 3.

Таблица 3. Состав и классификация заданий в системе внутреннего контроля

№ п/п	Вид задания и соответствующие ему задачи	Предмет задания
<i>1. Виды контрольных заданий</i>		
1.1.	Проверка достоверности информации, используемой в системе управления в целях обеспечения обоснованности решений и развития их учетно-аналитического обеспечения	Информация, представленная в отчетности: – внешней и внутренней (управленческой) отчетности; – отчетности по отдельным управленческим задачам.
1.2.	Контроль соответствия требованиям, регламентирующим деятельность организации и ее структурных подразделений в целях предупреждения, выявления отклонений и разработки мероприятий по их устранению	Требования и регламенты: – законодательных и нормативно-правовых актов; – внутренних распорядительных документов.
1.3.	Контроль эффективности деятельности в целях повышения эффективности использования ресурсов, реализации поставленных целей	Информация о планах и результатах деятельности: – деятельности организации в целом; – функционирования отдельных бизнес-процессов; – управления рисками, в том числе: полнота идентификации рисков; эффективность методов управления рисками; оценка влияния риска на деятельность организации отдельных бизнес-процессов.
<i>2. Прочие услуги внутреннего контроля менеджменту</i>		
2.1.	Постановка бухгалтерского учета, бухгалтерское консультирование	Методика бухгалтерского учета
2.2.	Налоговое консультирование	Надлежащее применение налогового законодательства в практике организации
2.3.	Экономическое и финансовое консультирование	Экономические и финансовые отношения в организации
2.4.	Управленческое консультирование	Организация системы управления
2.5.	Юридическая помощь, консультации по правовым вопросам	Применение законодательных и правовых норм в практике организации
2.6.	Постановка задач автоматизации бухгалтерского учета	Алгоритмы автоматизированной обработки бухгалтерской информации
2.7.	Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	Методика анализа и составление планов
2.8.	Обучение в области бухгалтерского учета и налогового законодательства	Профессиональные знания в области бухгалтерского учета и налогового законодательства, необходимые для повышения квалификации

Классификация заданий на две группы основывается на их существенных характеристиках. Задания первой группы по своему содержанию связаны с предоставлением гарантий в отношении объективности оценки данных, полученных в ходе контроля о процессе, системе или другом предмете. Характерной особенностью подобных заданий по предоставлению гарантий является выде-

ление трех сторон: лицо (группа лиц), непосредственно ответственное за процесс, систему или предмет; лицо (группа лиц), проводящее оценку; лицо (группа лиц), использующее оценку для конкретных целей – пользователь.

Задания по консультированию (вторая группа), как правило, предоставляются в случае возникновения потребности в них. В процесс их оказания вовлечены две стороны: лицо (группа лиц), представляющее консультации; лицо (группа лиц), запрашивающее и получающее консультации, – клиент.

6. Разработаны предложения по развитию методики внутреннего контроля торговой фармацевтической компаний: определены этапы и раскрыто содержание работ каждого этапа контроля; разработана методика проведения контрольных процедур на соответствие лицензионным требованиям.

Разработка и обоснование методики контроля требуют решения вопросов, определяющих содержание и логику проверки:

- формулирование целей и задач проверки;
- определение этапов ее проведения, планирования и организации работ;
- определение источников получения информации, обеспечивающих достижение поставленной цели;
- выбор объектов, приемов и методов проверки;
- распределение обязанностей по исполнителям.

Каждый из перечисленных вопросов связан с решением определенного круга задач и может быть предметом отдельного исследования. В диссертации более подробно рассмотрены методические вопросы контроля.

Предложено выделить следующие этапы организации внутреннего контроля (рис. 5).

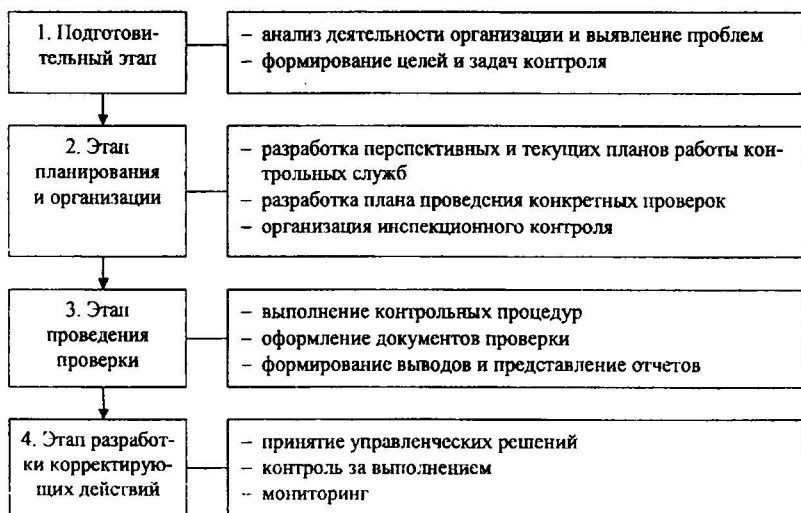


Рис. 5. Этапы и содержание работ организации внутреннего контроля

Обязательным элементом процессного подхода является регламентация всех видов деятельности (бизнес-процессов). На первоначальном этапе для этих целей могут быть использованы действующие в организации документы: положения о подразделениях, должностные инструкции, инструкции о выполнении работ и операций и другие. По результатам проводимого контроля регламентирование выделенных процессов должно совершенствоваться с учетом задач развития и их эффективного взаимодействия.

Наличие регламентирующих документов позволяет провести в отношении бизнес-процессов оценку соответствия и выявить отклонения в их функционировании. Это, в свою очередь, обеспечивает процесс принятия решений в отношении устранения причин несоответствия (управление по отклонениям).

Оценка соответствия – это инструмент, позволяющий определить, отвечает ли некий объект заданным требованиям, содержащимся в нормативном документе, например в стандарте или техническом описании характеристик. Оцениваемыми на соответствие объектами могут быть продукция, услуги или процессы, а также органы (организации), лица или система менеджмента.

Внутренний контроль является одной из форм оценки соответствия. При этом контроль соответствия можно представить в виде последовательности подпроцессов: выбор, определение, анализ и подтверждение соответствия, инспекционный контроль (при необходимости).

Выбор – процесс, цель которого – получить исчерпывающую информацию о выбранном объекте оценки соответствия. В рамках этого процесса могут предприниматься такие действия, как подбор нормативных документов, выбор методов испытаний и правил идентификации, отбор проб (образцов).

Контроль соответствия бизнес-процессов и его отдельных элементов требует изучения требований регламентирующих документов и выбора направления контрольных процедур в плане и программе проверки. В частности, в отношении бизнес-процесса "Управление организацией" актуальной является оценка соответствия деятельности законодательным и нормативно-правовым актам, а в отношении основных процессов – контроль требований технических стандартов.

К законодательным и нормативным актам относятся документы органов законодательной и исполнительной власти, регулирующие деятельность экономического субъекта. Организация работ по выполнению подобных требований входит в функции юридической службы. В СВК экономического субъекта для руководства должны быть подготовлены аналитические материалы и рекомендации по выполнению положений этих документов.

Применительно к задачам внутреннего контроля законодательные и нормативные акты можно классифицировать на группы.

Первая группа актов определяет требования к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядок формирования ее показателей и раскрытия информации.

Вторая группа актов определяет условия деятельности экономических субъектов, без соблюдения которых она может быть прекращена. Законодательством об акционерных обществах регулируются процессы образования, реорганизации акционерных обществ, процедуры изменения их уставного капитала и т.д. Антимонопольным законодательством регулируется проведение экономическими субъектами определенных сделок и может быть запрещено их осуществление. В документах могут быть установлены требования лицензирования, сертификации, аттестации и другие.

Третья группа актов предусматривает особые условия деятельности экономического субъекта. К ним относятся, например, законодательство об охране окружающей среды или о недропользовании.

Четвертая группа актов объединяет налоговое и таможенное законодательство. Эти документы характеризуются применением государством значительных штрафных санкций за допущенные нарушения, противоречивость и неоднозначность толкования норм и другие нарушения.

Пятая группа актов определяет общие вопросы деятельности экономического субъекта. Они касаются вопросов труда и его оплаты, соблюдения техники безопасности, охраны здоровья сотрудников и т.д.

При планировании проверки необходимо определить перечень актов; изучить их требования; получить от руководства или иных компетентных специалистов сведения о наиболее целесообразных методах контроля, обсудить спорные вопросы, возникающие при проведении проверки.

Надлежащее выполнение описанных процедур позволит перейти к следующему процессу, а ошибочные действия могут привести к некорректным результатам оценки соответствия в целом.

Определение – это процесс, целью которого является выявление всей информации относительно выполнения заданных требований объектом оценки соответствия или его образцом. Определение включает испытания, инспекции, аудит и сравнительную экспертную оценку, а также анализ и экспертизу проектной документации.

Например, в целях получения доказательств относительно выполнения требований нормативно-правовых актов в ходе аудита могут использоваться тесты на соответствие и проверка по существу.

Тестирование СВК в целях оценки риска возможных нарушений может быть проведено по следующим направлениям:

- регулярность получения от специализированных сторонних организаций (юридических и консультационных компаний и т.д.) информации об изменениях законодательных и нормативных актов или мониторинг такой информации специалистами организации;
- системное повышение квалификации сотрудников по изучению законов и нормативных актов, необходимых для выполнения своих обязанностей;
- соблюдение сотрудниками требований законодательных и нормативных актов и принятие руководителями дисциплинарных мер к сотрудникам, нарушающим требования;

- наличие предварительного контроля со стороны юридической службы за соответствием законодательству крупных планируемых сделок;
- предварительное изучение и визирование заключаемых договоров специалистами юридической службы экономического субъекта;
- другие процедуры, направленные на соблюдение требований законодательных и нормативных актов, предотвращение и выявление нарушений норм этих актов.

При проведении процедур проверки по существу уместны следующие направления контрольных процедур:

- обеспечен ли соответствующий персонал необходимыми для работы нормативными актами; привлекаются ли в случае необходимости для консультаций сторонние специалисты;
- разработаны и используются ли на практике внутренние документы, определяющие надлежащее исполнение установленных требований;
- осуществляется ли контроль за совершением операций, и применяются ли меры воздействия к персоналу, допустившему несоблюдение требований нормативных актов.

Анализ и подтверждение соответствия – это завершающая стадия перед принятием решений о том, в полном ли объеме было продемонстрировано (доказано) выполнение заданных требований объектом оценки соответствия. Именно на этой стадии формируется профессиональное суждение аудитора в отношении возможности подтвердить соответствие.

При наличии информации о возможном несоблюдении законодательных и нормативных актов необходимо выяснить характер такого несоблюдения и обстоятельства, при которых оно имело место, проанализировать информацию, необходимую и достаточную для оценки возможного влияния несоблюдения законодательных и нормативных актов на финансовое положение и бизнес экономического субъекта. Оценка последствий невыполнения требований обязательно включает анализ того, может ли этот факт быть причиной приостановления или даже прекращения деятельности экономического субъекта.

Выводы по фактам нарушения законодательства и нормативных документов будет зависеть от того, имело ли место просто их нарушение или на лицо факт их сокрытия, а также от уровня вовлеченных руководителей или других работников.

Необходимость инспекционного контроля. Оценка соответствия может закончиться подтверждением соответствия на данный момент. Однако это не исключает, что в последующем потребуются выяснить, продолжает ли объект соответствовать заданным требованиям, ведь после первичной оценки объект может измениться. При инспекционном контроле для оценки может быть выбрана только часть объекта или сократиться объем испытаний, также может измениться область подтверждаемого соответствия.

Разработаны контрольные процедуры проверки лицензионных требований фармацевтических компаний.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Ржавина Ю.Б.* Особенности и этапы развития управленческого учета // *Экономические науки*. 2010. № 10. С. 247-250. – 0,5 печ.л.
2. *Ржавина Ю.Б.* Принципы организации управленческого учета и их реализация в условиях торговых фармацевтических компаний // *Вопросы экономики и права*. 2011. № 2. С. 236-241. – 0,6 печ.л.
3. *Ржавина Ю.Б.* Развитие методики управленческого учета затрат в торговых фармацевтических компаниях // *Экономические науки*, 2011, № 10. С. 197-203. – 1,0 печ.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Ржавина Ю.Б.* Основные тенденции развития системы управления деятельностью торговых фармацевтических компаний // *Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: материалы 63 студенческой научно-технической конференции "Научному прогрессу – творчество молодых"*. Йошкар-Ола: МарГТУ, 2011. С. 31-33. – 0,2 печ. л.
5. *Ржавина Ю.Б.* Принципы организации внутреннего контроля и их взаимосвязь с управлением рисками в условиях торговых фармацевтических компаний // *Инновационное развитие экономики*. 2012. № 1(7). С. 77-84. – 0,8 печ.л.

10 2

Автореферат

Подписано в печать 23.04.2012 г. Заказ № К1/1183. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт".

г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64