

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

На правах рукописи



**Горлов Виктор Владимирович**

**КОНЦЕПЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И  
ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ  
ФАРМАЦЕВТИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**ДИССЕРТАЦИЯ**

на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Научный консультант -  
доктор экономических наук,  
профессор Овсийчук М.Ф.

Орел – 2014

## СОДЕРЖАНИЕ

|  |     |
|--|-----|
| ВВЕДЕНИЕ .....   | 4   |
| 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И<br>ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ<br>ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ .....   | 17  |
| 1.1 Экономическая характеристика фармацевтической деятельности и анализ<br>состояния фармацевтического рынка России .....  | 17  |
| 1.2 Теоретический анализ категориального аппарата и процесса формирования<br>управленческого учета .....   | 33  |
| 1.3 Концептуальное содержание системы внутреннего контроля .....   | 48  |
| 2 КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА<br>ПРОИЗВОДСТВО ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРЕПАРАТОВ .....  | 71  |
| 2.1 Моделирование организации учета затрат на производство<br>фармацевтических препаратов .....  | 71  |
| 2.2 Управление затратами с применением традиционных систем учета затрат<br>«стандарт-кост» и «директ-костинг» .....  | 90  |
| 2.3 Концепции учета затрат с применением прогрессивных систем<br>управления и контроля деятельности фармацевтических<br>производственных организаций .....               | 106 |
| 3 МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОДАЖ В<br>ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ .....   | 143 |
| 3.1 Продажи лекарственных средств как один из элементов системы<br>управленческого учета в фармацевтических производственных<br>организациях .....                       | 143 |
| 3.2 Маркетинговый анализ в фармацевтических производственных<br>организациях как информационная база для размещения<br>лекарственных препаратов на рынке .....           | 164 |
| 3.3 Прогнозирование продаж лекарственных препаратов<br>фармацевтическими производственными организациями .....   | 177 |
| 4 МОДЕЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ЦЕЛЯХ<br>ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ<br>ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ<br>ОРГАНИЗАЦИЙ ..... | 199 |
| 4.1 Принципиально-функциональная сущность учетно-информационного<br>обеспечения внутреннего контроля фармацевтических производственных<br>организаций .....              | 199 |

|  |            |
|--|------------|
| 4.2 Научно-методические рекомендации по формированию информационного обеспечения управления бизнес-процессами посредством управленческого учета в фармацевтических производственных организациях ..... | 208        |
| 4.3 Учетно-информационное обеспечение внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций .....   | 221        |
| <b>5 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РЕАЛИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....</b>   | <b>236</b> |
| 5.1 Методика внутреннего контроля качества производства фармацевтических препаратов.....   | 236        |
| 5.2 Методика контроля хранения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов.....  | 244        |
| 5.3 Методика внутреннего контроля продаж лекарственных препаратов фармацевтических производственных организаций .....  | 251        |
| <b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....</b>  | <b>265</b> |
| <b>СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....</b>  | <b>275</b> |
| <b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b>  | <b>293</b> |

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Рыночная экономика существенно изменила значение теории и практики бухгалтерской науки, являющейся важной информационной основой для решения задач управления деятельностью различного рода экономических субъектов. Предъявление принципиально и качественно новых требований к формированию и организации учетно-аналитического обеспечения в российской теории и практике определено интеграцией отечественной экономики в мировое пространство, и, как следствие, значительным увеличением объема информационных данных, обеспечивающих эффективное функционирование предприятий. При этом учетная подсистема становится не только средством сбора, обработки, хранения и группировки информационных баз данных, но и все чаще выступает в качестве специфической формы участия в управленческой деятельности.

В этой связи само появление новых элементов учета, контроля и анализа определяет необходимость управления как инновационными нанотехнологиями производства продукции, затратами и конкурентоспособностью экономического субъекта в соответствии с закономерностями и требованиями современной парадигмы, так и оптимальное решение ключевых вопросов качества управления в отечественной промышленности. Эти проблемы обуславливают целесообразность дальнейшего развития методологии учетной и управленческой парадигм, определения их взаимосвязи, научного осмысления совершенствования концепции формирования релевантной информации для корпоративного менеджмента.

Однако нестабильность политических, экономических и социальных отношений в условиях всеобщей глобализации существенно повышают риски финансовой безопасности на макро- и микроэкономических уровнях страны, что требует активизации научно-технических ресурсов в областях знаний, включая управленческий учет, контроль, экономический анализ. Для эффективного управления экономическими процессами необходима достоверная информация о динамике показателей, определяющихся на основе

информации управленческого учета. Тем не менее, современные системы управленческого учета все еще недостаточно ориентированы на рациональное использование ресурсного потенциала предприятий, обеспечивающие генерирование информационных данных, способствующих гибкому и оперативному реагированию на инверсию внешней среды. Кроме того, не обеспечивается в полной мере эффективное решение текущих и стратегических задач их развития. Означенные проблемы имеют особую актуальность для фармацевтических предприятий. Здоровье граждан России как важнейший показатель национальной безопасности на современном этапе социально-экономического развития рассматривается в качестве одной из главных задач государства, а инвестиционно-инновационное развитие отечественной фармацевтической промышленности можно рассматривать в качестве приоритетного направления модернизации российской экономики.

В этой связи актуализируются проблемы: своевременности и полноты учета, информационного обеспечения системы управления в организациях по производству фармацевтических препаратов, являющихся базой принятия и аргументированного обоснования управленческих решений по использованию внутреннего потенциала и реализации стратегии организации. Важность своевременного и полного решения этих проблем определяется тем, что полноценный управленческий учет в организациях по производству фармацевтических препаратов в настоящее время все еще не ведется, а практическое функционирование финансового учета весьма существенно абстрагировано от информационных потребностей внутреннего управления и характеризуется незначительной гибкостью и адекватностью к быстроизменяющимся условиям внешней среды и отстает от современных организационно-экономических форм и способов функционирования их деятельности. Это свидетельствует о потребности в формировании новой учетно-информационной системы в организациях по производству фармацевтических препаратов, адекватной современным требованиям управления, включающей учетный инструментарий, обеспечивающий упорядоченную организационную информацию о состоянии объектов управления.

Таким образом, возникла объективная необходимость поиска и формирования нового содержания концепции управленческого учета и

внутреннего контроля в организациях по производству фармацевтических препаратов, использование которой позволит создать эффективную учетно-информационную систему, включающую разработку инновационной методологии управленческого учета, а также организацию внутреннего контроля и анализа управления затратами. Кроме того, в настоящее время существенно повышаются требования к качеству управленческой информации, возникает необходимость формирования хозяйственных механизмов, способных своевременно организовать передачу достоверных информационных потоков, отражающих современное состояние внешней и внутренней среды российских фармацевтических предприятий. Эффективно организованный управленческий учет, основанный на отраслевой специфике, призван учитывать не только выбранную стратегию и организационную структуру фармацевтических предприятий, но и протекающие бизнес-процессы. В этой связи, актуальным является обеспечение качественного анализа, разработки методологии и методик управленческого учета и внутреннего контроля, повышающих результативность финансово-хозяйственной деятельности фармацевтических производственных организаций.

**Степень разработанности проблемы.** Исследованием проблем теории и практики управленческого учета, направлений его дальнейшего развития, включая стратегические, на протяжении многих лет занимался широкий круг отечественных и зарубежных ученых.

Теоретические проблемы управленческого учета, контроля и аудита подробно освещаются в трудах зарубежных авторов: Х. Андерсена, Э.А. Адамса, Э. Аренса, Д.Ч. Гариссона, П.Р. Гембла, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, Р. Доджа, П.Ф. Друкера, К. Друри, Д. Колдуэлла, Д. Лоббека, Р. Ленквиста, Э. Марселла, Б. Нидлза, В.М. О'Рейлли, Ж. Ришара, М. Стоуна, А. Таппа, Ч.Т. Хорнгрена, Р. Энтони и др.

Развитию теории и методологии бухгалтерского учета и экономического анализа посвящены работы российских экономистов: А.Ф. Аксененко, А.С. Бакаева, И.А. Басманова, С.Б. Барнгольц, П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, Р.Я. Вейцмана, В.Г. Гетьмана, С.Е. Егоровой, О.В. Ефимовой, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова, М.Х. Жебрака, Н.П. Кондракова, М.В. Мельник,

В.Ф. Паляя, М.З. Пизенгольца, В.И. Петровой, А.Ю. Петрова, Л.В. Поповой, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета и др.

Широкий спектр работ отечественных авторов посвящен теоретико-методологическим и научно-методическим аспектам организации управленческого и производственного учета, системе контроллинга. К их числу можно отнесли труды М.И. Баканова, Н.Д. Врублевского, А.А. Епифанова, Т.П. Карповой, И.И. Касьяновой, С.Н. Колесникова, Н.Н. Комаровой, И.Г. Кондратовой, Э.В. Кондуковой, С.А. Николаевой, О.Е. Николаевой, В.Я. Овсийчук, В.В. Паляя, Т.В. Шишковой и других.

Значительный вклад в разработку теоретических и практических положений внешнего и внутреннего контроля внесли отечественные ученые: Р.А. Алборов, М.А. Азарская, В.Д. Андреев, С.В. Банк, С.И. Басалай, И.А. Белобжецкий, В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, А.А. Галдина, Л.А. Дубовенко, Ж.В. Закарая, Ю.А. Данилевский, Е.Н. Колесникова, Г.В. Макарова, Г.В. Максимова, О.П. Минцер, В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова, Т.С. Сандрикова, Л.Б. Сидельникова, И.А. Слабинская, А.Е. Суглобов, Б.Н. Соколов, В.В. Рукин, Ф. Риполь-Сарогоси, В.Ю. Реутов, Л.И. Хоружий и др.

Методологическую основу организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, вопросы бюджетирования раскрываются в работах Н.А. Адамова, И.А. Басманов, П.С. Безруких, И.Н. Белого, Т.В. Бодрова, И.Д. Демина, Т.Г. Дроздовой, Е.В. Зубарева, В.Г. Лебедева, В.П. Кустарева, А.Ш. Маргулиса, А.П. Михалкевича, Т.М. Рогуленко, В.И. Стоцкого, В.Е. Чернышева, Н.Г. Чумаченко, Л.З. Шнейдмана и др.

Методологические основы инструментария обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов, вопросы рискологии определяются в работах В.П. Буянова, Л.К. Никандровой, М.Ф. Овсийчук, А.В. Шохнеха.

Развитию учета и контроля в фармацевтической отрасли, повышению эффективности управления фармацевтической производственной организации, анализу сбытовой и ценовой политики посвящены труды М.А. Блох, Г.Д. Болт, И.А. Иванова, Р.В. Калинической, В.В. Комарова, Н.Н. Коротеевой, В.И. Крикова, И.И. Левинштейна, Е.Г. Овчарова, В.И. Прокопишена и других авторов.

Методология бухгалтерского учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях на практике фактически сводится только к планированию, калькулированию, анализу, контролю сохранности запасов фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов и готовых препаратов. Кроме того, в исследованных работах практически не отражены проблемы, связанные с методологией и организацией управленческого учета и внутреннего контроля в российских фармацевтических производственных организациях.

Фактически, до настоящего времени комплексные исследования теории, методологии, организации управленческого учета и системы внутреннего контроля в организациях по производству фармацевтических препаратов в полном объеме практически не проводились. При этом разработка механизмов реализации концепции управленческого учета, системы внутреннего контроля приобретает в современных условиях не только важное теоретико-методологическое, но и значительное практическое значение. В этой связи, управление устойчивым развитием российской фармацевтической промышленности на практике требует системного подхода с учетом единства и целостности триады «конкурентоспособность национальной экономики – фармацевтическая производственная организация – продукция (лекарственные средства и препараты)», реализация которого обеспечивается с помощью современного информационного учетно-аналитического инструментария, что свидетельствует об актуальности темы диссертационного исследования, направленного на разработку принципиально нового направления в теории и практике учетной науки – методологии управленческого учета и внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций.

Недостаточная изученность и теоретическая разработанность методологии, конкретных методов и методик управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях, обусловили выбор темы исследования, ее актуальность, цель и задачи.

**Цель диссертационного исследования** заключается в разработке научно-обоснованной методологии и методического обеспечения управленческого учета и внутреннего контроля затрат на производство, хранение и продажу фармацевтической продукции, направленных на



дальнейшее динамичное развитие бизнес-процессов и оптимизацию результатов экономической деятельности фармацевтических производственных организаций с использованием передового зарубежного опыта учетно-управленческой деятельности.

В рамках сформулированной цели в диссертационной работе выделены соответствующие **задачи**, обеспечивающие раскрытие ее содержания:

- выявить тенденции развития производства фармацевтических препаратов и определить критерии оценки эффективности деятельности организаций по производству лекарственных препаратов;

- определить роль и значение управленческого учета, раскрыть его концептуальные основы и его влияние на совершенствование методологии внутреннего контроля;

- обосновать задачи внутреннего контроля, учитывающие особенности стратегии деятельности организаций по производству фармацевтических препаратов и определить признаки реального и формального контроля;

- сформировать модели центров хозяйственной ответственности по бизнес-процессам и определить их содержание в фармацевтических производственных организациях;

- уточнить и дополнить классификацию методов учета затрат по центрам ответственности и объектам калькулирования себестоимости фармацевтических препаратов;

- разработать методологию управления затратами, учитывающую моделирование структуры затрат и прогрессивные методы учета и контроля за производством фармацевтических препаратов;

- обосновать понятийно-терминологический аппарат и сущность бизнес-процесса «продажа лекарственных средств» как особого объекта учета и управления;

- предложить и апробировать методологию анализа с элементами авторской методики информационного обеспечения продвижения и размещения лекарственных препаратов на фармацевтическом рынке, разработать методику составления бюджета продаж лекарственных препаратов в фармацевтических производственных организациях;

- раскрыть концептуальные основы формирования оперативной и достоверной информации для организации внутреннего контроля на

фармацевтических предприятиях;

- выявить взаимосвязь и взаимодействие субъектов и объектов внутреннего контроля и оценить их влияние на релевантную информацию для подготовки, обоснования и принятия эффективных управленческих решений;

- предложить авторскую методику контроля качества бизнес-процесса «производство фармацевтических препаратов»;

- с авторской позиции дополнить существующую методику организации мониторинга и контроля движения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов и методику контроля продаж.

**Область исследования.** Исследование соответствует содержанию раздела 1 «Бухгалтерский учет» пп. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции»; раздела 2 «Экономический анализ» п. 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа»; раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» пп. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии», специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации (экономические науки).

**Объектом исследования** является финансово-хозяйственная деятельность фармацевтических производственных организаций России, показатели которой формируют учетно-информационное пространство, систему управленческого учета, методологию внутреннего контроля, являющиеся основой подготовки информации превентивного, оперативного (текущего) и последующего контроля и разработки стратегии экономического субъекта.

**Предметом исследования** являются теоретико-методологические положения, научно-методические и практические вопросы организации системы управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях.

**Теоретической и методологической** основой исследования являются конкретные приложения теории научного познания к предмету исследования. Теоретической основой послужили теории кругооборота капитала, теории производства, балансовые теории, а также труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам методологии бухгалтерского, управленческого учета, калькулирования себестоимости, прогнозирования, внутреннего контроля, анализа. В работе использовались нормативные документы Правительства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, Министерства здравоохранения Российской Федерации; российской, международной теории и практики прогнозирования производства, себестоимости, продаж, учета, контроля, анализа; международные стандарты финансовой отчетности.

В процессе применялись различные общенаучные методы, принципы и приемы изучения экономических закономерностей и явлений, их развития и взаимосвязи. Полученные результаты обоснованы следующими общенаучными и специальными методами: анализ, синтез, моделирование, индукция и дедукция, логический, комплексный и системный подходы к оценке экономических явлений в сочетании с факторным анализом. Системный подход позволил уточнить сущность и значение управленческого учета и внутреннего контроля, предложить концепцию формирования системы управленческого учета и внутреннего контроля. Комплексный подход к проблеме обусловил проведение исследований в области организации управленческого учета, внутреннего контроля, менеджмента, экономики фармацевтической отрасли и управления деятельностью организаций по производству лекарственных препаратов.

**Информационной основой исследования** послужили статистические данные по исследуемой проблематике, информация бухгалтерской (финансовой) отчетности фармацевтических производственных организаций, а также материалы научно-практических конференций, включая международные, публикуемые научные статьи в отечественных и зарубежных

изданиях, монографии, материалы статистических наблюдений, личные наблюдения, данные, размещенные в сети Интернет.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке комплекса теоретико-методологических и научно-методических положений по формированию систем управленческого учета и внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций, предполагающих развитие учетно-информационного обеспечения в целях повышения эффективности функционирования бизнес-процессов производства и продажи лекарственных препаратов.

Наиболее существенные результаты, представляющие **научную новизну**, выносимые на защиту, заключаются в следующем:

1. С авторской позиции определена сущность и значение фармацевтической промышленности для экономики страны, выявлены основные показатели и факторы, характеризующие деятельность фармацевтических производственных организаций, динамичное развитие которых доказывает необходимость обоснования и формулировки теоретико-методологических положений организации управленческого учета и внутреннего контроля (пп. 1.1, 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

2. Доказаны роль и значение управленческого учета в общей системе управления фармацевтическими производственными организациями, раскрыты его концептуальные основы и влияние на совершенствование методологии внутреннего контроля, направленные на выявление резервов рационального использования производственных ресурсов, позволяющих существенно снизить себестоимость производства лекарственных препаратов, повысить эффективность деятельности и оптимизировать экономические результаты продажи препаратов (пп. 1.3, 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

3. Структурированы теоретико-методологические элементы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях, направленные на разграничение признаков формального и реального контроля включающие содержание, цели, объекты, субъекты и их функции, методики, предусматривающие процедуры сбора доказательств и мониторинга текущего состояния и изменения объекта контроля (п. 3.2 паспорта специальности 08.00.12).

4. Разработана модель центров ответственности, предполагающая ведение учета и контроля по цехам, производственным линиям, участкам, вспомогательным производствам, что позволит наиболее полно калькулировать себестоимость фармацевтических субстанций и лекарственных препаратов по их видам, определять отклонения от нормативов, выявлять возможные причины несоответствия и виновных в этом лиц (пп. 1.7, 1.11 паспорта специальности 08.00.12).

5. Уточнена и дополнена классификация методов учета затрат по центрам ответственности и объектам калькулирования себестоимости фармацевтических препаратов, а также доказана целесообразность применения системы «стандарт-кост», позволяющей получать информационные массивы данных в оперативном режиме для установления обоснованных цен на лекарственные средства с целью получения оптимальных экономических результатов, осуществлять контроль затрат, своевременно выявлять причины отклонений фактических затрат от нормативных и принимать эффективные решения по их устранению и предупреждению (пп. 1.7, 1.11 паспорта специальности 08.00.12).

6. Обоснована возможность применения наиболее передовых и перспективных систем контроля и управления деятельностью фармацевтических производственных организаций (JIT, ABC, кайдзен-костинг, таргет-костинг), способных обеспечивать максимально полной и содержательной информацией топ-менеджмент предприятий для организации постоянного контроля за расходами фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов на производство препаратов и диагностики их качества (п. 1.11 паспорта специальности 08.00.12).

7. Раскрыта сущность понятия бизнес-процесса «продажи лекарственных препаратов», как объекта управленческого учета и внутреннего контроля в контексте деятельности фармацевтических производственных организаций, на основе чего предложена методика анализа товарных запасов, учитывающая особенности технологии продаж лекарственных препаратов и позволяющая обеспечить необходимой информацией менеджеров о конъюнктуре и емкости рынков, специфике потребности в лекарственных препаратах отдельных регионов и групп покупателей, спросе и ценах на них (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

8. Предложена методика прогнозирования продаж на основе ABC-анализа, включающая оценку рейтинга активности покупателей, ценовую политику с системой планирования и системой скидок для них, по результатам которого необходимо формировать бюджет продаж фармацевтических препаратов и контролировать его исполнение по временным периодам (пп. 1.7, 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

9. Разработаны научно-методические рекомендации по использованию управленческого учета деятельности фармацевтических производственных организаций и управления бизнес-процессами, включающие внедрение системы сбалансированных показателей и многомерных счетов учетной системы (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

10. Раскрыты концептуальные основы информационного обеспечения внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций, определяющие базовые принципы, отражающие количественную, качественную и своевременную информацию о выполнении бизнес-процессов организации по производству фармацевтических препаратов (пп. 1.7, 3.2 паспорта специальности 08.00.12).

11. Предложена методика контроля качества производства фармацевтических препаратов, включающая разработку плана внутреннего контроля, применение которого позволит производить препараты, соответствующие требованиям нормативной документации и отвечающие стандартам надлежащей производственной практики (п. 3.9 паспорта специальности 08.00.12).

12. Разработана методология организации внутреннего контроля хранения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов, а также предложена методика внутреннего контроля продаж, позволяющие оптимизировать экономические результаты деятельности и повышать финансовую безопасность фармацевтических производственных организаций (п. 3.9 паспорта специальности 08.00.12).

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** заключается в обосновании и методологическом решении комплекса вопросов, совокупность которых можно квалифицировать как новое научное достижение - разработка теоретико-методологических основ управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных

организациях. Теоретические результаты диссертации позволяют осуществить научные исследования по проблемам внедрения методологии управленческого учета и внутреннего контроля в деятельность фармацевтических производственных организаций.

Результаты исследования могут быть широко использованы в учебном процессе в высших учебных заведениях при преподавании дисциплин по управленческому учету, контроллингу, управленческому анализу, аудиту.

**Практическая значимость** диссертационного исследования определяется его актуальностью и своевременностью решения поставленных проблем, научной новизной и обеспечивается возможностью использования предложенных научно-методических подходов к разработке систем управления, учета и внутреннего контроля в фармацевтических организациях, а также при оценке их деятельностью. Кроме того, практическая значимость заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате исследования, могут быть широко использованы в работе российских фармацевтических производственных организаций для реализации стратегических целей и задач на основе информационной базы, формируемой в системе управленческого учета, внутреннего контроля. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут служить основой стандартизации управленческого учета затрат, калькулирования себестоимости и внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций.

Предложения по информационному обеспечению внутреннего контроля доведены до конкретных методик по организации управленческого учета, позволяющие оперативно получать данные для управления затратами в фармацевтических производственных организациях.

Рекомендации, представленные в диссертационной работе, могут быть использованы как в учетной, так и в управленческой практике фармацевтических производственных организаций, в развитии методологической базы управленческого учета, внутреннего контроля, подготовке принятия эффективных управленческих решений при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

**Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации,**

сформулированные в диссертации, опубликованы, доложены и получили одобрение на: VII Научно-практической конференции «Внутрибольничные инфекции в стационарах различного профиля, профилактика, лечение осложнений» (г. Москва, 2009 г.), Международной научно-практической конференции «Путь модернизации России: партнерство государства, бизнеса и кооперации» (г. Москва, 2011 г.), IV Международной научно-практической конференции «Управление торговлей: теория, практика, инновации» (г. Москва, 2011 г.), IV Международной научно-практической конференции молодых ученых-преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей «Развитие инновационного потенциала молодых ученых в кооперативном секторе экономики» (г. Москва, 2011 г.), II Международной заочной научно-практической конференции «Экономические и социальные науки: прошлое, настоящее и будущее» (г. Москва, 2013 г.).

Результаты исследования используются в работе ТОО «Неомедерм» (Республика Казахстан, г. Астана) при прогнозировании продаж фармацевтических препаратов, ООО «НовартисФарма» при применении системы управления и контроля ЛТ, ЗАО «Биннофарм» при применении методик внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций, ООО «ИНТЕРСЭН-плюс» при применении системы управления и контроля АВС.

**Публикации.** По теме исследования опубликованы 39 работ общим объемом 93,88 п.л., из них авторских 81,13 п.л., в том числе в трех монографиях, двух учебных пособиях, научных статьях, в том числе 16 статей опубликовано в журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

**Структура и содержание работы.** Диссертация состоит из введения, пяти глав, содержащих 55 таблиц, 34 рисунка, заключения, списка литературы, включающего 254 источника, и 21 приложений. Общий объем работы составляет 326 страниц.



# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

## 1.1 Экономическая характеристика фармацевтической деятельности и анализ состояния фармацевтического рынка России

Современная система здравоохранения занимает одно из приоритетных направлений в экономической политике государства, что связано со следующими обстоятельствами. Во-первых, она связана с жизнедеятельностью населения. Основной функцией системы здравоохранения является формирование условий, при которых гражданам может и должна быть оказана качественная и своевременная медицинская помощь. Во-вторых, со стороны государства инициируется последовательное реформирование здравоохранения, направленное на модернизацию процесса оказания медицинских услуг, что подтверждается повышенным финансированием данной сферы. Реформирование системы здравоохранения осуществляется с целью улучшения здоровья граждан. Для повышения результативности проводимых мероприятий необходимо использовать финансовые, материальные и кадровые ресурсы. Проведение реформ оказывает большое воздействие на фармацевтическую отрасль, являющуюся подсистемой здравоохранения.

Возрастание интереса к фармацевтической деятельности явилось результатом качественных изменений вследствие глобальных геополитических процессов. Прогресс в фармацевтической промышленности связан с формированием высоких технологий, которые основаны на развитии физико-химической биологии. Фармацевтическая промышленность включает в себя большое количество подотраслей, отличается высоким уровнем научных исследований и опытно-конструкторских разработок и большим количеством затрат.

Фармацевтическая промышленность занимает в экономике страны особое положение, которое заключается в социальной направленности и значимости продуктов ее производства. Для фармацевтической промышленности характерны устойчивые высокие темпы роста производства и прибыли, которые не зависят от экономических изменений в стране.

В толковом словаре русского языка С.И. Ожегова, Н.Ю. Шведовой фармацевтика (то же что и фармация) - раздел фармакологии, занимающийся изысканием, исследованием, изготовлением, стандартизацией, хранением и отпуском лекарственных средств, а также практическая деятельность в этой области<sup>1</sup>.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 производство фармацевтической продукции относится к химическому производству<sup>2</sup>.

Фармацевтическая промышленность является отраслью химической промышленности, занимающейся производством лекарственных средств. Фармацевтическая отрасль промышленности включает также организации, которые производят готовые дозированные формы лекарств.

История фармацевтической деятельности тесно связана с историей развития химии и биологии, однако есть ряд моментов, принципиально отличающих ее от истории химии. Фармацевтическая деятельность основывается на достижениях химии, биологии, физики, математики.

Фармацевтическая деятельность представляет собой комплекс наук и практических знаний о вопросах обработки, контроля, хранения, изготовления и реализации лекарственных средств.

Начало развития фармацевтической промышленности в России обусловлено принятием 12 июня 1898 г. Закона «О фабричном производстве сложных фармацевтических препаратов». В соответствии с данным нормативным документом приготовление лекарственных препаратов, их оптовая продажа разрешалась на фабриках, лабораториях химических предприятий<sup>3</sup>. Разрешение на открытие производства лекарственных средств можно было получить у губернаторов, градоначальников, обер-полицмейстеров. Управлять фармацевтической организацией могли сами владельцы или управляющие, которые не должны быть моложе двадцати лет, иметь степень магистра фармации, а также должны пройти обучение в высшем учебном заведении, где в числе главных учебных дисциплин была

---

<sup>1</sup> Петрова В.И., Мотовилова М. Гармонизация бухгалтерской практики // Финансовая газета, - № 9, - 1997.

<sup>2</sup> Постановление Госстандарта России от 06.11.2001 N 454-ст «О принятии и введении в действие ОКВЭД» (в ред. от 14.12.2011)

<sup>3</sup> Полное собрание законов Российской империи (ПСЗРИ). Собрание 3. Т. XVIII. 1898. Отделение 1. Ст. 15375. – СПб., 1901.

химия<sup>4</sup>. В 1898 году Министерством внутренних дел был издан первый список фармацевтических препаратов, разрешенных к производству и оптовой продаже. В списке было представлено 60 наименований лекарственных препаратов<sup>5</sup>.

С принятием закона были созданы первые фабричные производства. В 1902 г. в Москве магистром фармации В.К. Феррейном основывается товарищество «В.К. Феррейн», которое содержало аптеки, фармацевтические, химические лаборатории, а также занималось оптово-розничной торговлей фармацевтических препаратов, химических, парфюмерных, косметических и других аптекарских товаров<sup>6</sup>. В 1909 г. в Казани было основано акционерное общество «Ф.Х. Грахе». Организация содержала аптеки, аптекарские магазины, завод искусственных минеральных вод.<sup>7</sup>

В 1902 г. открывается фирма «Эрманс»<sup>8</sup>, в 1912 г. фирма «Феррейн» (в настоящее время – завод им. Л.Я. Карпова)<sup>9</sup>. В 1911–1912 гг. в Москве основывается предприятие «Шеринг» по производству серного эфира, коллодия, ляписа и др. В эти годы английская фирма «Ален и Гамбурис и Ко» основывает завод по производству галеновых препаратов<sup>10</sup>.

В 1907 г. в Петербурге открылся завод «Фармакон», который начал производство эндокринных, галеновых препаратов и минеральных солей, а также неорганических химических средств и органических лекарств<sup>11</sup>. В 1917 г. в России были созданы фармацевтические производственные организации, которые производили химические, химико-фармацевтические, галеновые, микробиологические, органно-терапевтические и другие препараты<sup>12</sup>.

Однако созданные фармацевтические производства не удовлетворяли потребности страны в медикаментах. За этот период причиной недостатка

---

<sup>4</sup> Там же

<sup>5</sup> Собрание узаконений и распоряжений правительства (СУРП). 1899. Отдел 2. Второе полугодие. Ст. 2150. – СПб., 1899.

<sup>6</sup> Собрание узаконений и распоряжений правительства (СУРП). 1902. Отдел 2. Первое полугодие. Ст. 145. – СПб., 1903.

<sup>7</sup> Полное собрание законов Российской империи (ПСЗРИ). Собрание 3. Т. XXIX. 1909. Отделение 1. Ст. 32382. – СПб., 1912.

<sup>8</sup> Центнершвер М.Г. Очерки по истории химии / М.Г. Центнершвер. – Одесса, 1912.

<sup>9</sup> Центральный государственный исторический архив (ЦГИА) г. Москвы. – Ф. 54. – Оп. 10. – Д. 1297.

<sup>10</sup> Центральный государственный исторический архив (ЦГИА) г. Москвы. – Ф. 54. – Оп. 10. – Д. 2671.

<sup>11</sup> Блох М.А. Развитие и значение химической промышленности / М.А. Блох. – Пг., 1920. – Ч. 1.

<sup>12</sup> Собрание узаконений и распоряжений правительства (СУРП). 1917. Отдел 2. Первое полугодие. Ст. 418. – СПб., 1917

медикаментов явилась нехватка сырья, топлива, электроэнергии, оборудования для осуществления фармацевтического производства<sup>13</sup>.

В июне 1918 г. было создано Управление промышленными фармацевтическими организациями, которое вошло в состав Высшего совета народного хозяйства (ВСНХ). В 1919 г. в России действовало 62 фармацевтические организации, которые занимались выпуском лекарственных средств, хозяйственных и парфюмерных товаров. Развитие фармацевтической промышленности и снижение себестоимости медикаментов в 1934 - 1935 гг. позволило значительно снизить цены на лекарства.

К началу Великой Отечественной войны в 1941 г. советское здравоохранение располагало широкой сетью фармацевтических организаций. После войны восстановление фармацевтических организаций требовало огромных материальных и финансовых затрат.

В 1960-1970-е гг. были разработаны и внедрены первые автоматизированные системы планирования медикаментозного обеспечения и управления фармацевтическими организациями. В 1980-е гг. активно разрабатываются комплексные системы управления качеством лекарственных препаратов.

Переход отечественной экономики к рыночным отношениям привел к серьезным изменениям на отечественном фармацевтическом рынке.

В 1992 г. Министерство здравоохранения России предоставило объединениям «Фармация» права юридического лица с открытием расчетных счетов, что привело к кардинальному изменению системы экономических условий деятельности фармацевтических организаций.

До 12 апреля 2010 года в России действовал Федеральный закон от 22 июня 1998 года №86-ФЗ «О лекарственных средствах», который противоречиво трактовал статус и отраслевую принадлежность, роль и место фармацевтических организаций в системе здравоохранения, неверно определял фармацевтическую деятельность как торговую, а не профессиональную деятельность в системе здравоохранения.

---

<sup>13</sup> Корнилов Ю.Д. Как правильно исчислять себестоимость сельскохозяйственной продукции. – Минск: «Урожай», 1978. – 137 с.

Существующие законодательные и нормативные документы не определяли статус фармацевтических организаций, роль государства и пределы его полномочий в регламентации фармацевтической деятельности.

С 12 апреля 2010 года вступил в действие новый Федеральный закон № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»<sup>14</sup>, согласно которому понятие «фармацевтическая деятельность» включает в себя розничную, оптовую торговлю лекарственными средствами и изделиями медицинского назначения через аптечные учреждения, хранение, транспортировку, а также изготовление лекарственных препаратов. Производство, хранение, реализация произведенных лекарственных средств фармацевтическими производственными организациями является лицензируемым видом деятельности.

Производство лекарственных средств осуществляется с соблюдением требований промышленного регламента, который утверждается руководителем фармацевтической производственной организации и включает описание используемых фармацевтических ресурсов, оборудования, технологического процесса, а также методов контроля производственного процесса. В процессе производства лекарственных средств применяются фармацевтические ресурсы, включенные в государственный реестр лекарственных средств.

Фармацевтическим производственным организациям запрещается производить лекарственные средства, не включенные в государственный реестр лекарственных средств. Исключением являются лекарственные средства, производимые для проведения клинических исследований и для экспорта. Кроме того, запрещается производить лекарственные средства с нарушением правил организации их производства и контроля качества, фальсифицированные лекарственные средства.

При вводе лекарственных средств в обращение уполномоченное лицо фармацевтической производственной организации осуществляет подтверждение их соответствия установленным стандартам.

---

<sup>14</sup> Федеральный закон РФ «Об обращении лекарственных средств» от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 25.06.2012г.).

Лекарственные препараты, произведенные фармацевтическими организациями, должны поступать в обращение, если их первичная и вторичная (потребительская) упаковка маркирована в соответствии со статьей 46 Федеральным законом № 61-ФЗ.

Для фармацевтических производителей устанавливаются предельные отпускные цены на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов, которые подлежат государственной регистрации.

Методика расчета предельных цен на лекарственные препараты регламентируется Приказом Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации, Федеральной службы по тарифам от 3 ноября 2010 г. № 961н/527-а «Об утверждении методики установления производителями лекарственных препаратов предельных отпускных цен на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов».

Кроме того, в российском законодательстве не предусмотрена государственная регистрация фармацевтических субстанций. Однако при государственной регистрации препарата производитель обязан сообщать об использованном сырье. Стандарты надлежащей производственной практики (Good Manufacturing Practice) не позволяют использовать некачественное сырье, иначе на выходе лекарственные препараты не будут отвечать установленным при государственной регистрации требованиям.

Таким образом, отмена государственной регистрации фармацевтических субстанций не снижает со стороны государства контроль качества сырья, используемого при производстве лекарственных средств.

Сегодня в России более 400 организаций имеют лицензию на производство лекарств. Однако в стране нет фармацевтических производственных организаций, которые в полной мере удовлетворяли бы требованиям стандартов надлежащей производственной практики. Как правило, в фармацевтических производственных организациях существуют только отдельные участки, которые полностью отвечают требованиям надлежащей производственной практики (участки таблетирования, производство инъекционных лекарств и т.д.).

Перевод фармацевтических производственных организаций на стандарты надлежащей производственной практики станет возможным после принятия соответствующего технического регламента, в котором будут утверждены правила организации производства и контроля качества лекарственных средств.

Условия фармацевтического рынка способствуют проявлению большой активности её участников (фармацевтических производителей, поставщиков, аптечных сетей и т.д.). Крупным поставщиком фармацевтических препаратов в России являются зарубежные производители.

Иностранные производители заинтересованы в росте российского фармацевтического рынка, а также возможности расширения рынков сбыта. Исследование показало, что данное суждение подтверждается ростом российского фармацевтического рынка. С 2000 года наблюдается стабильный рост фармацевтического рынка, который увеличивается в среднем на 13% в год.

Динамика производства российских фармацевтических производственных организаций отражена на рисунке 1.



Рисунок 1 - Динамика производства лекарственных препаратов российскими фармацевтическими организациями за 2001-2012 года

Объемы фармацевтического производства в 2012 году по сравнению с 2001 годом увеличились более чем в 5 раз, в начале 2011 года проявили

тенденцию к снижению их в стоимостном выражении. Однако, по итогам 2011 г. прирост объема производства к предыдущему году составил 13,32%. В начале 2012 года наблюдался спад объема производства. Такая тенденция усугубила положение российских производителей, однако по итогам 2012 прирост объема производства составил 17,93 %.

Государство, как крупный потребитель фармацевтических товаров, оказывает значительное влияние на развитие фармацевтического рынка.

Проведенное исследование свидетельствует об увеличении емкости рынка посредством осуществления государственных реформ в системе здравоохранения. Примером этого может служить увеличение тендерных закупок и реализации Федеральной Программы Дополнительного льготного обеспечения, принятой в дополнение к Федеральному закону «О государственной социальной помощи» №178-ФЗ<sup>15</sup>.

По данным Росздравнадзора, участниками Федеральной Программы Дополнительного льготного обеспечения являются более 180 производителей (более 35% - отечественных, и менее 65% иностранных).

Для осуществления эффективного регулирования цен на лекарственные средства в Федеральном законе «Об обращении лекарственных средств» определена система государственного регулирования цен на жизненно необходимые и важнейшие лекарственные средства<sup>16</sup>. Однако в свете этих нововведений для российских производителей возникают новые сложности. В частности, при регистрации новых цен необходимо учитывать только данные о стоимости лекарств за 2-е полугодие 2011 г., при этом не учитывается уровень инфляции. Условия, в которых окажутся производители препаратов из списка жизненно необходимых и важнейших лекарственных средств, могут привести к финансовым потерям. Во избежание этого для компенсации издержек производителям целесообразно повышать цены на другие препараты ассортимента продукции, не относящиеся к списку жизненно необходимых и важнейших лекарственных средств. В 2009 году была

---

<sup>15</sup> Федеральный закон РФ «О государственной социальной помощи» от 17.07.1999 № 178-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 28.07.2012 г.)

<sup>16</sup> Федеральный закон РФ «Об обращении лекарственных средств» от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 25.06.2012г.)



утверждена Стратегия развития российской фармацевтической промышленности до 2020 года<sup>17</sup>.

Отмена обязательной для отечественных производителей регистрации фармацевтических субстанций, упразднение предварительного контроля качества лекарственных средств позволяет российским компаниям не нести дополнительные временные и финансовые затраты. Кроме того, сформулирован регламент регистрации препаратов и установлены предельные сроки допуска препаратов на рынок. Это позитивно влияет на экономическое состояние отечественных фармацевтических производственных организаций, однако вызывает определенные опасения за качество закупаемых субстанций и выпускаемых лекарственных средств.

В этой связи целесообразно применять стандарты надлежащей производственной практики лекарственных средств на российских фармацевтических организациях. Переход на новые стандарты должен произойти в 2014 г. Данное развитие было определено национальным стандартом России ГОСТ Р. 52249-2009<sup>18</sup>. В результате применения этого стандарта представляется возможность:

- обеспечить высокий уровень качества и безопасности лекарственных средств;
- обеспечить гарантии соответствия лекарственного средства их формулам (составам);
- усилить контроль над посторонним включением, надлежащей маркировкой, упаковкой, сохранностью свойств медицинского препарата в течение всего срока его годности.

Стандарты надлежащей производственной практики производства лекарственных средств устанавливают требования к системе управления качеством, его контролю, персоналу, помещениям, оборудованию, документации, производству, сертификации, рекламациям, порядку возврата продукции, организации самоконтроля.

---

<sup>17</sup> Приказ Министерства промышленности и торговли РФ «Об утверждении Стратегии развития фармацевтической промышленности Российской Федерации на период до 2020 года» от 23 октября 2009 г. № 965.

<sup>18</sup> Приказ Ростехрегулирования РФ «Об утверждении национального стандарта» от 20.05.2009 № 159-ст.

Создание фармацевтических кластеров является одним из направлений активизации инвестиций в фармацевтическую отрасль, что предполагает доленое финансирование со стороны государства. Фармацевтические производственные организации получают государственную поддержку в виде подготовленной инфраструктуры для строительства. Такой подход дает гарантии инвесторам, упрощает их доступ на рынок.

Для создания инфраструктуры кластера потребуются значительные государственные долгосрочные инвестиции, позволяющие обеспечить увеличение рабочих мест, коммунальные, налоговые платежи.

За последние годы были определены несколько проектов создания таких кластеров. Одним из них является проект в Волгоградской области, где планируется производить анальгетики, противодиабетические препараты, противоаритмические препараты и др.

На участие в создании фармацевтического кластера на территории Ярославской области претендует компания «Никомед». В Новосибирской области анонсирован биофармацевтический кластер, который будет производить модифицированные препараты, например тромболитики и др.

В Екатеринбурге создан кластер на базе холдинга Юнона, который будет выпускать генно-инженерный человеческий инсулин, нанопрепараты для лечения злокачественных новообразований. Кластеры создаются в регионах, имеющих хорошую научную и кадровую базу.

В ряде случаев фармацевтические производственные организации находят возможность создавать и модернизировать производство лекарственных средств без участия государства.

Например, проект «АФК Система» объявила о создании биофармацевтического кластера «Биосити» в Зеленограде. Кроме того, готовится проект производства новых биотехнологических препаратов, который будет осуществлен производителем совместно с ОАО «РОСНАНО».

ООО «KRKA ФАРМА» Московской области открыла новый завод, выпускающий 600 млн. таблеток и 240 млн. капсул в год, при этом инвестиции в строительство составил 45 млн. долларов США. Фармацевтические организации ОАО «Фармстандарт» и ЗАО «Фармацевтическая фирма «Лекко» объявили о создании совместного биотехнологического предприятия ЗАО «Генериум», которое

специализируется на производстве генно-инженерных препаратов для лечения гемофилии, туберкулеза, рассеянного склероза, онкологических заболеваний и дефицита гормона роста.

В настоящее время активно обсуждается необходимость предоставления преференций препаратам отечественного производства при проведении закупок для государственных программ. Так, французская корпорация Санофи-Авентис, приобрела производственные мощности ЗАО «Биотон Восток», на которых планирует осуществлять выпуск своих препаратов для лечения сердечно-сосудистой системы, метаболических нарушений, сахарного диабета и т.д.. Датская фармацевтическая организация «Ново Нордиск» также объявила о намерении завершить в 2014 году строительство завода по производству современных препаратов инсулина в России.

Анализ структуры рынка медицинских товаров в разрезе отечественных и импортных производителей показал, что потребление дорогих препаратов находится в прямой зависимости от роста доходов населения. При анализе ценовой сегментации лекарственных средств фармацевтических производственных организаций (Рисунок 2) мы пришли к выводу: доля лекарственных средств стоимостью до 5 долларов США в общем объеме деятельности фармацевтических компаний производителей в 2011 году составляет 36,0%, что на 4,40 % меньше, чем в 2010 году.

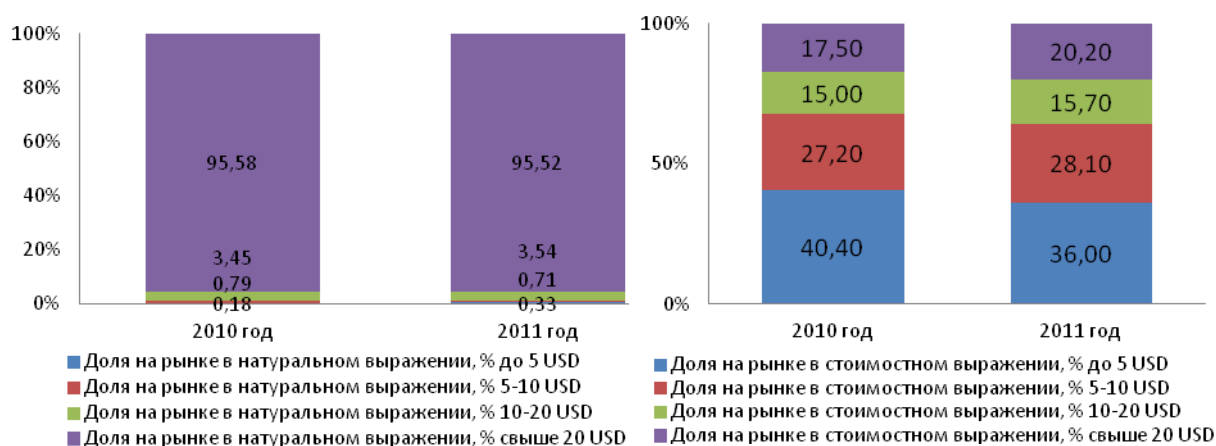


Рисунок 2 - Ценовая сегментация лекарственных средств в стоимостном выражении

Однако, произошло увеличение лекарственных средств стоимостью свыше 20 долларов США на 2,7%. Переход на более дорогие препараты

сопровождается ростом средней стоимости упаковки, которая за последние 10 лет выросла почти в 4 раза.

Одной из особенностей фармацевтического рынка России является превалирование объема импортных препаратов (Рисунок 3).

Исследования автора позволяют сделать вывод, что в 2012 году по сравнению с 2005 годом снижено потребление отечественных препаратов на 0,9%. Однако с 2010 года наблюдается тенденция роста потребления отечественных препаратов, и он составил 23,2%, что на 0,3% выше, чем в 2005 году. В 2011 году снижено потребление импортных медикаментов по сравнению с отечественными лекарственными средствами.



Рисунок 3 - Динамика доли локальной продукции в общем объеме продаж фармацевтических производственных организаций

Анализ динамики доли локальной фармацевтической продукции в 2011 году показал, что доля отечественных лекарственных средств возросла на 0,8% и составила 24% от общего объема лекарственных средств России. Однако в 2012 году доля отечественных лекарственных средств снизилась на 2%. Доля дженериковых препаратов в структуре российского производства занимает более 90%, что затрудняет выбор препарата, в связи с имеющимся разнообразием дженериков (воспроизведенных лекарственных средств), на которые истек срок патентной защиты (от 8 до 20 лет).

На рисунке 4 представлены торговые марки с наибольшим объемом продаж.

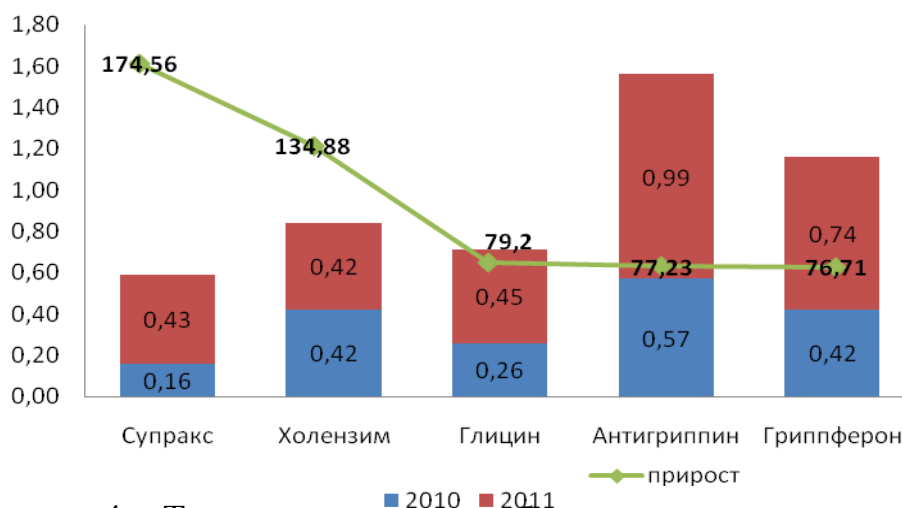


Рисунок 4 - Торговые марки с наибольшим приростом продаж, %

По результатам анализа торговых марок с наибольшим объемом продаж: Супракс, Холензим, Глицин, Антигриппин, Гриппферон – можно сделать вывод, что прирост продаж наблюдался по всем препаратам, особенно высокий прирост продаж был по Холензиму 134,88% и Супраксу 174,56%. Прирост продаж по Глицину составил 79,2%, прирост продаж по Антигриппину составил 77,23%, прирост продаж по Гриппферону составил 76,71%.

Отечественные производители стремятся конкурировать с иностранными, в том числе и в секторе государственных закупок. За последнее время российские компании представили препараты, которые могут выступить заменой зарубежных аналогов в государственных закупках: «Суммамед» (разработчик «Плива») является аналогом препарата «Азитромицин» («Вертекс»), «Урсосан» (разработчик «Промед ЦС») - аналог «Урсодез» («Северная звезда»).

Значительная зависимость российского фармацевтического рынка от импорта (Рисунок 5) в кризисных условиях показала, что сохранение существующего положения может обернуться большими проблемами.

Как мы видим, на рынке дополнительного лекарственного обеспечения (ДЛО) импортных лекарственных средств 95%, на коммерческом розничном рынке – 75%, на госпитальном рынке – 79%. Девальвационный фактор спровоцировал значительный рост цен на лекарственные средства. Министерство здравоохранения Российской Федерации официально объявило

о сокращении закупок импортных препаратов и об увеличении государственных закупок отечественных аналогов.

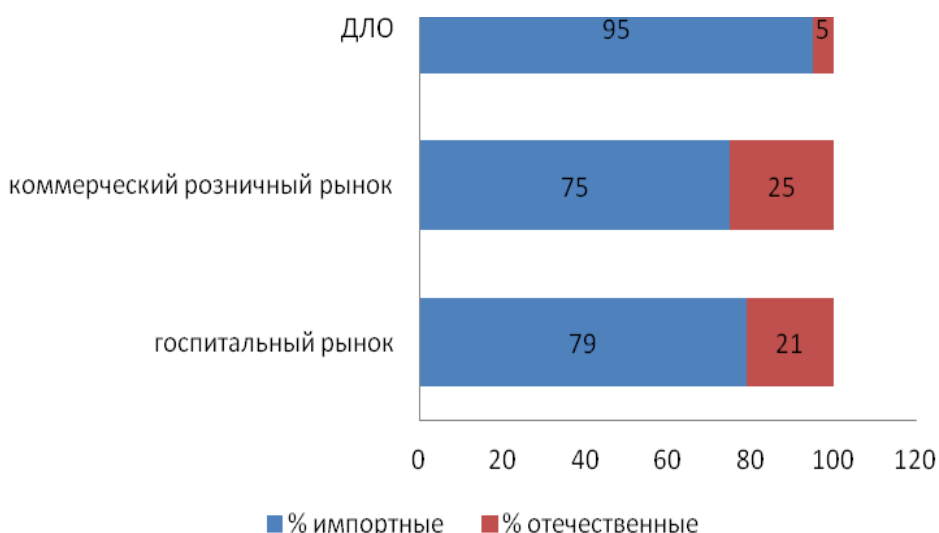


Рисунок 5 - Структура секторов российского фармацевтического рынка в разрезе «импортные/отечественные лекарственные средства»

До создания и появления на рынке достойных российских аналогов пройдет 2-3 года, в течение которых обойтись без импортных препаратов невозможно. В долгосрочной перспективе можно прогнозировать снижение объемов импорта лекарственных средств. Кроме того, уже в настоящее время значительно меняется структурная составляющая импортных поставок, на этом участке системы товародвижения постепенно теряют свое влияние дистрибьюторские компании.

В таблице 1 упорядочены основные показатели деятельности фармацевтических производственных организаций. К ним относятся: валовой объем производства, доля объема нелекарственного ассортимента, объем реализации, объем продукции, выпущенной в соответствии со стандартами надлежащей производственной практики, стандартами Международной организации по стандартизации и др.

По данным таблицы 1 можно сделать вывод, что в ведущих 12 организациях производителей фармацевтической продукции 50% выпускают продукцию в соответствии со стандартами надлежащей производственной практики, 17% выпускают продукцию в соответствии со стандартами надлежащей производственной практики частично.

Таблица 1 – Сравнение показателей производства фармацевтических препаратов крупными организациями

| Рейтинг | Фармацевтические производители | Валовой объем производства относительно лидера, % | Доля объема нелекарственного ассортимента, % | Динамика объема реализации 2011/2012, %* | Доля продукции, выпущенной в соответствии со стандартами надлежащей производственной практики, % | Наличие сертификата Международной организации по стандартизации |
|---------|--------------------------------|---|--|--|--|---|
| 1       | Фармстандарт                   | 1,000   | 0,000  | +  | 100  | есть  |
| 2       | ШТАДА СНГ                      | 0,361   | 0,016  | +  | 100  | есть  |
| 3       | Петровакс                      | 0,227   | 0,000  | +  | 100  | есть  |
| 4       | Валента                        | 0,210   | 0,040  | ±  | -  | н/д   |
| 5       | Верофарм                       | 0,204   | 0,330  | +  | 46   | Нет   |
| 6       | Сотекс                         | 0,120   | 0,000  | +  | 100  | Нет   |
| 7       | Вертекс                        | 0,064   | 0,484  | +  | 75   | Нет   |
| 8       | Алтайвитамины                  | 0,063   | 0,022  | +  | -  | есть  |
| 9       | Фармасинтез                    | 0,029   | 0,000  | +  | -  | Нет   |
| 10      | Фармакор                       | 0,018   | 0,062  | +  | 96   | есть  |
| 11      | Партнер                        | 0,014   | 0,017  | +  | 100  | есть  |
| 12      | ЭКОлаб                         | 0,013   | 1,000  | +  | -  | есть  |

\* + увеличение объема продаж компании более чем на 5%

- снижение объема продаж компании более чем на 5%

± изменение объема продаж в пределах ±5%

Использованы данные ЦМИ «Фармэксперт»

Анализ показал, что наличие сертификата Международной организации по стандартизации есть у 83% организаций. В большинстве организаций (92%) в 2011 году наблюдалось увеличение объема продаж более чем на 5%. Можно сделать вывод о достаточно динамичном развитии производства фармацевтической продукции в оследующие годы.

Проведенный анализ свидетельствует о том, что на рост фармацевтического рынка оказывают влияние следующие факторы:

1. Социальные. Требования, предъявляемые к качеству фармацевтических товаров, находятся в прямой зависимости от доходов населения, рост которых приводит к увеличению объема производства и реализации медицинских препаратов в коммерческом секторе и

парафармацевтике. Кроме того, по данным Госкомстата России ежегодно увеличивается количество больных людей и инвалидов.

2. Технологические. Требуется переход отечественных производителей на стандарты надлежащей производственной практики, который приведет к увеличению стоимости выпускаемой продукции.

3. Экономические. Улучшение инвестиционного климата, зависящего от роста ВВП и экономической стабильности, приведет к увеличению локального производства и консолидации сегментов фармацевтического рынка.

4. Политические. Наиболее важным политическим фактором выступает финансирование Федеральной Программы Дополнительного льготного обеспечения, а также возможность включения дополнительных категорий граждан в федеральную программу.

Несмотря на экономическую нестабильность, высокие риски бюджетного дефицита, в 2012 г. наблюдается интенсивное развитие фармацевтической отрасли, что обусловлено позицией Президента и Правительства Российской Федерации, которые заявляли о том, что социальные программы (в том числе лекарственное обеспечение) являются одним из приоритетов направления государственной политики. В связи с этим формируется объективная потребность в расширении производства фармацевтической продукции, в стимулировании и развитии стратегической маркетинговой политики фармацевтических производственных организаций, в привлечении дополнительных средств. Оптимизация внутренней деятельности организаций является одним из способов достижения этого.

Динамичное развитие этого направления обуславливает необходимость организации надежной системы управленческого учета и внутреннего контроля, которая определяет возможность эффективного выполнения стратегии хозяйствующих субъектов.



## 1.2 Теоретический анализ категориального аппарата и процесса формирования управленческого учета

Управленческий учет развивался неразрывно с хозяйственным и бухгалтерским учетом в целом, при этом бухгалтерский учет включает в себя управленческий учет, обеспечивая информацией менеджеров всех уровней управления хозяйственно-финансовой деятельностью экономического субъекта.

До конца XIX в. Россия оставалась аграрной страной, в которой велся простой учет в виде записей прихода и расхода. И только в конце XIX в., в период роста промышленного производства, возникли различные теории учета, что обусловило новый подход к понятию информационных показателей и промышленного учета.

В дореволюционной России в начале XIX в. развивалась система производственного счетоводства, применяемая в промышленных и строительных организациях. В этих организациях начали использовать сметы по доходам и расходам, на основе этого базируется современное бюджетирование. Следовательно, учет развивался как наука, что обусловило появление элементов бюджетного планирования и контроля, экономического анализа для возможностей применения бухгалтерского учета как информационной базы для управления производством.

В 1917 - 1922 гг. на предприятиях применялись отдельные учетные принципы, присущие рыночной экономике дореволюционной России и выступающие инструментарием управленческого учета, при этом смена экономического уклада положила начало их отрицания. В советский период был отменен основополагающий учетный принцип - коммерческая тайна организации. К владельцам предприятий предъявлялось требование предоставления контрольным комиссиям книг, отчетности и других документов.

В 1921 г. был образован Госплан, который способствовал переходу к единому народнохозяйственному планированию, ставящим перед бухгалтерским учетом задачу подготовки информации для целей проведения расчетов эффективности на макроуровне.

Этот период характеризуется отсутствием налаженных систем

натурального учета и отчетности, начавшимся разворыванием национального богатства, что вело к его деградации. По этому поводу А.П. Рудановский писал следующее: «Всюду, или почти всюду, книги в беспорядке, худо контролируемы, без связи; счета плохой классификации, ведутся кое-как, записи и балансы представляются с запозданием, инвентари худо составлены, неполны; балансы темны, неточны. Одним словом, всюду рутина, халатность, невежество и двоедушие, упражняющиеся в надувательстве либо третьих лиц, либо хозяина, особенно когда последний представлен государством»<sup>19</sup>. «Кто может, - вопрошал он, - исчислять сотни миллионов и даже миллиарды, исчезнувшие при подобном отсутствии порядка или, вернее, при подобном беспорядке?»<sup>20</sup>. В 1917-1922 гг. информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, не могла быть использована в управленческих целях.

За время новой экономической политики (1923 - 1929 гг.) уделялось большое внимание эффективному хозяйствованию, что обусловило ведение учета по традиционным аналитическим формам дореволюционной России. В это время бухгалтерская профессия, кроме учета, включала в себя планирование, подготовку учетной информации, ее анализ и принятие оптимальных управленческих решений с целью повышению эффективности деятельности предприятия. Указанными функциями обладает современный управленческий учет.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета в России, в частности управленческого, приходится на период начала 60 гг. XX в., на реформы А.Н. Косыгина. Впервые основные положения реформы были освещены в работе профессора Харьковского инженерно-экономического института и Харьковского государственного университета Е.Г. Либермана «План, прибыль, премия» (газета «Правда», 1962 г.) и в его докладе «О совершенствовании планирования и материального поощрения работы промышленных предприятий», направленном в ЦК КПСС. Поддержку предложениям Е.Г. Либермана высказали ведущие экономисты В.С. Немчинов, С.Г. Струмилин, эксперты Госплана СССР, руководители

---

<sup>19</sup> Карпова Т.П. Основы управленческого учета. – М.: ИЕФРА-М, 1997. – 392 с.

<sup>20</sup> Там же

организаций и др. С этой статьи началась общесоюзная экономическая дискуссия в прессе, были проведены ряд экономических экспериментов, подтвердивших эффективность предложенных мероприятий.

В современной теории сущность управленческого учета обуславливается двумя подходами: management accounting и контроллинг.

Первый подход предусматривает, что основной задачей учетной деятельности является обеспечение менеджеров оперативной, достоверной информацией для принятия управленческих решений. Таким образом, учет неразрывно связан с управлением деятельностью организации в целом и его структурными подразделениями, являющимися центрами хозяйственной ответственности. В связи с этим management accounting означает, что управленческий учет - это не только система сбора и анализа информации о затратах на производство продукции, работ и услуг организации, но и основа для бюджетирования, оценки деятельности центров ответственности.

Второй подход означает, что управленческий учет - это система сбора и анализа информации о затратах на производство и себестоимость продукции, продаж, применяемая в системе внутреннего контроля деятельности организаций.

Дж.К. Шим и Дж.Г. Сигел управленческий учет определяют как учетный метод, предназначенный для осуществления функций планирования, контроля, обобщения информации для принятия управленческих решений<sup>21</sup>.

К. Друри под термином управленческий учет подразумевает сбор и обобщение информации, необходимой для управления деятельностью организации<sup>22</sup>.

Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэлл считают, что управленческий учет расширяет финансовый и применяется при внутренних операциях экономического субъекта. Его целью является обеспечение информацией менеджеров<sup>23</sup>.

В отличие от мнений вышеуказанных авторов, Р. Энтони, Дж. Рис считают, что управленческий учет - это процесс, обеспечивающий

---

<sup>21</sup> Шим Дж., Сигел Д. Методы управления стоимостью и анализ затрат. – М.: Филинь, 1996.

<sup>22</sup> Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. - М.: Аудит, 1998. - 774 с.

<sup>23</sup> Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1994.

менеджеров организации информацией, используемой для планирования, управления и контроля деятельности организации<sup>24</sup>.

По мнению Руне Ленквиста, учет подразделяется на внешний и внутренний. Внутренний учет обеспечивает информацией менеджеров всех уровней, регистрирует внутренние операции, является более детализированным и достоверным<sup>25</sup>.

Ж. Ришар считает, что возникновение управленческого учета является следствием повышения требований к коммерческой тайне. Управленческий учет - разновидность динамической концепции учета и следствие коммерческой тайны в капиталистическом мире<sup>26</sup>.

По мнению Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, управленческий учет - это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами<sup>27</sup>.

По определению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет – «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов»<sup>28</sup>.

В официальной терминологии Института специалистов управленческого учета (СИМА) - управленческий учет трактуется как «неотъемлемая часть менеджмента, связанная с выявлением, предоставлением и интерпретацией информации».<sup>29</sup>

По мнению отечественного экономиста Н.Г. Чумаченко, управленческий учет основан на составлении предварительных смет затрат,

---

<sup>24</sup> Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Основы аудита. Учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. — 4-е изд., перераб. и доп. - Москва: Издательский дом БИНФА, 2011. - 142с.

<sup>25</sup> Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. - Минск: 000 «Мисанта», 1999. - 198с.

<sup>26</sup> Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория, практика / пер. с франц.; под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. -160 с.

<sup>27</sup> Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. - М.: Финансы и статистика, 2004.

<sup>28</sup> Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета: Учебное пособие. - СПб.: ЛИСТ, 1991. – 153с.

<sup>29</sup> Апчер А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. И.А.Смирнова и др. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирнова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

оперативном выявлении отклонений от смет, анализе затрат на производство и выработке вариантов принятия управленческих решений<sup>30</sup>.

С развитием рыночной экономики резко возросла роль стратегического управления, что повлияло на содержание управленческого учета, на определение его сущности отечественными экономистами.

Так, по мнению В.Ф. Паля и Рей Вандер Виля, с которым согласен автор, управленческий учет обобщает информацию, необходимую менеджерам в процессе управления деятельностью организации. При этом основное внимание необходимо уделять будущему, чтобы выполнить задачи организации, предусмотренные ее стратегией. Прошлое нельзя изменить, но его можно исследовать с целью руководства на будущее<sup>31</sup>.

Управленческий учет - это процесс идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации и передачи управленческому персоналу информации, необходимой для планирования, контроля и управления текущей производственно-коммерческой деятельности предприятия.<sup>32</sup>

Управленческий учет также включает в себя подготовку финансовых отчетов для групп внешних пользователей информации - акционеров, кредиторов, регулирующих и налоговых органов.<sup>33</sup>

М.А. Вахрушина, раскрывая сущность управленческого учета, считает, что он является важным элементом системы управления организацией и связующим звеном между учетным процессом и управлением<sup>34</sup>.

По мнению И.Г. Кондратовой, управленческий учет - это часть информационной системы организации, которая предоставляет информацию менеджерам всех уровней для принятия управленческих решений<sup>35</sup>.

Л.А. Жарикова определяет управленческий учёт как упорядоченную систему выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по

---

<sup>30</sup> Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1965. - 124 с.

<sup>31</sup> Управленческий учет / Под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 160 с.

<sup>32</sup> Бухгалтерский учет: Учебник/ И. И. Бочкарева, В. А. Быков и др.; Под ред. Я. В. Соколова. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. - 768 с.

<sup>33</sup> SMA 1A Международные стандарты управленческого учета - США

<sup>34</sup> Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы. - М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000.

<sup>35</sup> Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика, 2002.

деятельности организации информации и показателей для управленческого звена организации (внутренних пользователей - руководителей). Основной задачей управленческого учёта является ответ на вопрос, в каком состоянии находится предприятие, как необходимо распределить имеющиеся ресурсы, чтобы повысить эффективность деятельности. Соответственно, управленческий учёт требует оценки результативности по тем или иным параметрам во времени и связи с каким-либо событием.<sup>36</sup>

Управленческий учет - это система, обеспечивающая руководящее звено фирмы информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления.<sup>37</sup>

В.П. Астахов управленческий учёт определяет как систему сбора и анализа данных о финансовой деятельности предприятия, ориентированную на потребности высшего руководства и владельцев предприятия в информации, необходимой для принятия стратегических и тактических управленческих решений.<sup>38</sup>

В.И. Ткач и М.В. Ткач, раскрывая значение управленческого учета, считают, что он позволяет решать множество проблем, которые возникают на рынке продаж. Благодаря управленческому учету, обобщают и анализируют данные, необходимые для принятия эффективных управленческих решений<sup>39</sup>.

В отличие от вышеуказанных авторов, Т.П. Карпова сущность управленческого учета определяет как интегрированную систему учета доходов и расходов, нормирования, планирования, контроля, анализа, которая обобщает информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития организации<sup>40</sup>.

Целью управленческого учета, по мнению О.Е. Николаевой и Т.В. Шишковой, является обеспечение менеджеров всех уровней организации необходимой информацией для принятия управленческих решений. Кроме того, управленческий учет включает методы калькулирования себестоимости

---

<sup>36</sup> Жарикова Л.А Управленческий учет учебное пособие, 2004, 136с

<sup>37</sup> Интернет ресурс: <http://www.klubok.net/article2089.html>

<sup>38</sup> Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие. - 6-е изд., перераб. и доп. - Ростов н / Д: ИКЦ «МарТ», 2009. - 958 с.

<sup>39</sup> Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. - М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

<sup>40</sup> Комаров В.В. Развитие системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях. Автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2008. – 22 с.

продукции, управления затратами, долгосрочного планирования, бюджетирования, контроля, анализа исполнения бюджетов, управления по отклонениям, подготовки информации для разнообразных и многочисленных ситуационных управленческих решений.<sup>41</sup>

С.А. Николаева цель управленческого учета связывает с оптимизацией финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Она подчеркивает, что «управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе управляемых объектов, оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе».<sup>42</sup>

Попова Л.В., Маслова И.А., Константинов В.А. считают, что: «управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета, контроля и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений»<sup>43</sup>.

Определение управленческого учета А.С. Бакаевым разделено на две части: «в широком смысле управленческий учет – это система сбора информации в организации, предназначенной для удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей; в узком смысле – производственный учет с более широким использованием методов планирования (бюджетирования), прогнозирования и управления затратами на производство»<sup>44</sup>. недостатком данного определения выступает отсутствие системного подхода к управленческому учету, а также строгая привязка управленческого учета к производственной сфере, что не совсем соответствует реальной обстановки в современном бизнесе. Причем, отсутствие прямых расходов, сложность распределения косвенных расходов на себестоимость

---

<sup>41</sup> Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – Издание четвертое. – М.: УРСС, 2003.

<sup>42</sup> Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.

<sup>43</sup> Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие /Л. В. Попова, В. А. Константинов, И. А. Маслова, Е. Ю. Степанова - М.: Дело и Сервис, 2008. – 155 с.

<sup>44</sup> Бакаев А. С. Бухгалтерские термины и определения - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 160с.

реализации никаким образом не уменьшает роли управленческого учета.

Г.Ю. Касьянова, С.Н. Колесников в свою очередь заостряют внимание на системности подхода к определению управленческого учета: «...к понятию «управленческий учет» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений».<sup>45</sup> Данное определение ограничивает сущность управленческого учета – все сводится к системе бюджетирования и управления издержками. Однако, управленческий учет включает в себя также управление организацией, анализ основных показателей деятельности, определение стратегии, планирования и прогнозирования.

Общий анализ современной учетной литературы показывает, что под термином «управленческий учет» понимается только его значительная, но отнюдь не исчерпывающая часть - учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью, включая аспекты бюджетирования затрат.

На взаимосвязь управленческого и финансового учета обращает внимание А.Д. Шеремет: «Управленческий учет - подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».<sup>46</sup>

Однако, несмотря на взаимосвязь управленческого учета с финансовым, имеются отличия, которые состоят в том, что отчетность, составленная по данным финансового учета, отражает события прошлого периода, и такая информация мало пригодна для принятия обоснованных управленческих решений. В отличие от этого управленческий учет предусматривает прогнозирование бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и других форм отчетности на будущее. Кроме того, специфические приемы,

---

<sup>45</sup>Касьянова, Г.Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном». /Г.Ю. Касьянова, С.Н. Колесников - М.: Статус-Кво, 1999. – 120с.

<sup>46</sup> Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2008. - 208 с.



методы и формы управленческого учета, применение ЭВМ, автоматизация рабочих мест бухгалтера позволяют при необходимости детализировать показатели, получать информацию о деятельности отдельных структурных подразделений организации, о себестоимости выпускаемой продукции, прямых и косвенных затратах, местах их возникновения и центрам ответственности как в стоимостной, так и в натуральной оценке.

В управленческом учете составляются внутренние отчеты, в которых накапливается информация в виде сводок и отчетов, смет доходов, расходов, калькуляции себестоимости продукции. При этом, информация, генерируемая в системе управленческого учета, может быть использована для целей финансового учета, а информация финансового учета - для целей управленческого учета.

Система управленческого учета позволяет финансовому учету быть не только средством обработки и группировки информации, но и участником и исполнителем процесса управления деятельностью экономического субъекта.

Управленческий учет, по мнению автора, - это система, включающая нормирование, прогнозирование, разработку основных бюджетов, учет объемов производства, затрат на производство, исчисление себестоимости продукции, работ, услуг, контроль исполнения бюджетов, анализ и контроллинг.

Следовательно, управленческий учет является информационной базой для калькулирования себестоимости, анализа затрат, выявления отклонений фактических затрат от прогнозируемых, а также причин и виновников этих отклонений.

Проанализировав определения управленческого учета можно говорить о том, что управленческий учет представляет собой способ фиксации хозяйственных операций в виде единого информационного пространства, применяемого для управления организацией, т.е. планирование, бюджетирование управление основными бизнес-процессами, происходящими в организации, их анализ и контроль. Место и роль управленческого учета в учетной системе хозяйствующего субъекта схематично представлена на рисунке 6.

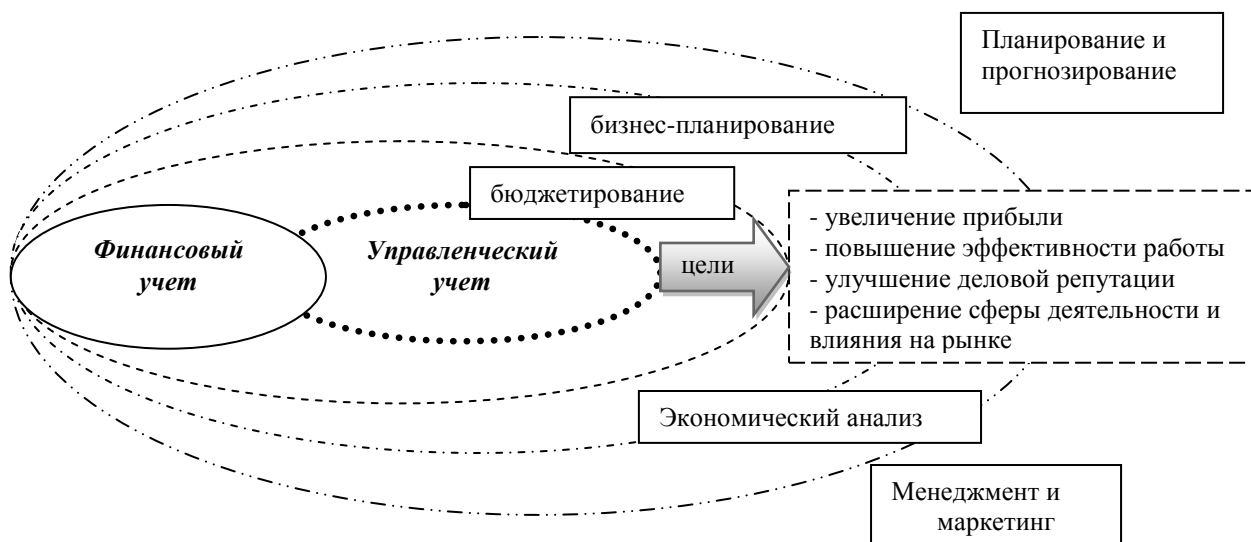


Рисунок 6 – Роль и место управленческого учета в учетной системе хозяйствующего субъекта

В фармацевтических производственных организациях управленческий учет имеет свой предмет и объект учета. Предметом учета является производство фармацевтических препаратов в целом по организации и отдельным структурным подразделениям, которые являются центрами ответственности, а объектами являются затраты на производство, себестоимость и финансовые результаты деятельности как фармацевтических производственных организаций в целом, так и их структурных подразделений по производству лекарственных средств и обслуживающих подразделений, способствующих производству качественных препаратов.

В связи с определением понятия управленческий учет в фармацевтических производственных организациях целесообразна перестройка организации и методологии системы бухгалтерского учета с разделением на две подсистемы: бухгалтерский финансовый учет и управленческий учет, каждая из которых должна иметь свои цели, задачи и функции. При этом бухгалтерский учет превращается в оперативную информацию, содержащую свершившиеся факты хозяйственной жизни.

Бухгалтеры в основном занимаются регистрацией и отражением в учете фактов хозяйственной жизни, возникающих в бизнес-процессе производства в экономическом субъекте и его структурных подразделениях.

При организации управленческого учета в экономических субъектах по

производству фармацевтических препаратов научные подходы могут быть общими и частными. Общими научными подходами являются системный, комплексный и компьютерный подходы.

Системный подход предполагает, что функционирование управленческого учета в фармацевтических производственных организациях следует рассматривать как систему взаимосвязанных элементов, имеющую цель, ресурсы, связь с внешней средой, обратную связь.

Комплексность управленческого учета в рамках экономического субъекта и его центров ответственности обеспечивает информационную доступность всем бизнес-процессам. В этой связи компьютеризация и широкое применение ИТ-технологий позволяет оптимизировать информационные технологии при организации управленческого учета по центрам ответственности и в целом по организации.

Компьютерный подход позволяет использовать компьютерные информационные технологии при организации и функционировании управленческого учета в структурных подразделениях (центрах ответственности).

К частным подходам в организации и функционировании управленческого учета в фармацевтических производственных организациях относятся:

- интеграционный, обеспечивающий взаимосвязи, управления с управленческим учетом отдельных видов управленческой деятельности менеджеров;
- ситуационный, позволяющий концентрировать внимание на конкретных ситуациях, по которым необходимо принимать оперативно управленческие решения;
- динамичный, рассматривающий управленческий учет в динамичном развитии бизнес-процессов фармацевтических организаций, в определении факторов, влияющих на показатели;
- специальный, включающий в себя разработку методики организации управленческого учета в фармацевтических производственных организациях, технологии производства отдельных видов лекарственных препаратов.

Таким образом, научные подходы, которые используются в управленческом учете, могут быть разнообразны, так как они объединяют

многие виды хозяйственного учета: оперативного, статистического, экономического анализа, внутреннего контроля, управления, планирования, прогнозирования.

Управленческий учет имеет ряд отличительных черт, представленных на рисунке 7.



Рисунок 7 – Основные отличительные черты управленческого учета

Управленческому учету присущ ряд функций, обеспечивающих и определяющих содержание информационных потоков организации (Рисунок 8). Цель управленческого учета достигается в рамках данных функций путем решения ряда задач, которые могут быть конкретизированы подзадачами. Набор подзадач индивидуален для каждой организации и зависит от конкретной цели, сложившейся ситуации в ее бизнес-среде, стратегии и тактики руководства, формализации и стандартизации учетно-аналитических процедур.

Разумно введенная система управленческого учета дает возможность решить в субъектах хозяйствования множество задач, таких как:

- 1) определение стратегии будущего развития организации, разработка цели и выявление путей их достижения;
- 2) оценка эффективности работы каждого подразделения;
- 3) качественная оценка новых проектов;

- 4) формирование системы сбора, обработки, анализа и консолидации данных;
- 5) увеличение эффективности распределения денежных и материальных потоков;
- 6) создание системы управления расходами с целью их оптимизации;
- 7) внедрение системы бюджетирования;
- 8) корректировка документооборота между структурными подразделениями организации;
- 9) создание система контроля в организации;
- 10) принятие обоснованных управленческих решений как оперативного, так и стратегического характера.



Рисунок 8 – Функции управленческого учета и их задачи

Отрегулированное ведение управленческого учета дает возможность руководству предприятия получать своевременную, оперативную информацию, на основании которой возможно оценить текущее состояние дел, дать анализ объему продаж, сопоставить доходы и расходы. Однако существуют общие элементы системы управления, которые оказывают влияние на постановку управленческого учета, представленные на рисунке 9.



Рисунок 9 – Элементы системы управления, которые оказывают влияние на постановку управленческого учета

Кроме того, чтобы построить систему управленческого учета, которая полностью будет соответствовать главной деятельности предприятия необходимо соблюдение принципов, которые представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Принципы управленческого учета

| Принцип                 | Содержание принципа  |
|-------------------------|--|
| Принцип обособленности  | Необходимо рассматривать каждый экономический субъект отдельно от других. В управленческом учете при решении специфических задач обособленно производится анализ предприятие не только в целом, но и его подразделения |
| Принцип непрерывности   | Предполагает потребность создания информационного поля учетных данных постоянно, а не время от времени;  |
| Принцип сопоставимости  | Одинаковые показатели за разные периоды времени необходимо формировать в соответствии с одними и теми же принципами  |
| Принцип полноты         | Информация, касающаяся учетно-управленческой проблемы, обязана быть максимально полной для того, чтобы решения, принимаемые на основе этой информации, были как можно более эффективными                               |
| Принцип своевременности | Информация должна быть предоставлена в то время, когда в ней есть необходимость;   |
| Принцип понятности      | Информация, представленная в любом учетном документе, обязана быть понятной пользователю данного документа   |
| Принцип периодичности   | Этот принцип соответствует законодательным требованиям представления периодической отчетности. Внутренний оборот информации, и внутренние отчеты необходимо также выстраивать с учетом этого принципа;                 |
| Принцип экономичности   | Затраты на поддержание системы управленческого учета обязаны быть намного меньше затрат на ее работу. Информационный обмен учетно-управленческими данными должен способствовать снижению затрат.                       |

Принципы, присущие управленческому учету, дают возможность выполнять совокупность взаимосвязанных задач (учет, анализ, контроль, планирование и прогнозирование; организация мотивационных процедур).

В управленческом учете фармацевтических производственных организаций целесообразно использовать элементы метода бухгалтерского учета: документирование, инвентаризация, группировка и обобщение, двойная запись, планирование и бюджетирование, оценка и калькуляция, нормирование затрат на все виды ресурсов, используемых для производства лекарственных средств, балансовое обобщение, формирование отчетности и контроль исполнения бюджетов. Кроме того, в управленческом учете можно применять процедуры экономического, стратегического, маркетингового анализа.

Считаем, что между финансовым и управленческим учетом, экономическим анализом и внутренним контролем существует тесная взаимосвязь.

Таким образом, главной целью управленческого учета является предоставление руководству организации систематически изложенной информации, которая включает в себя фактические, плановые и прогнозные данные о функционировании организации, а также предоставление данных по

организации в целом и в разрезе структурных подразделений, центров расходов и прибылей. Управленческий учет дает возможность не только подсчитать прибыли (убытки), но и скрупулезно проанализировать, за счет каких источников, благодаря каким отделам, из-за влияния каких факторов организация в определенный период получила именно такой объем продаж и собственно такую-то прибыль.

### 1.3 Концептуальное содержание системы внутреннего контроля

В рыночных отношениях основополагающими условиями динамического развития организации выступает способность достижения поставленных целей, четкое следование намеченным ориентирам и выработанным стратегиям развития, поддержание устойчивого финансово - экономического положения. Выполнение указанных условий определяют эффективность управления деятельностью организации.

Общая теория управления опирается на следующие элементы:

- планирование, характеризующее сбор, обработку и анализ информационных данных, а также процесс принятия управленческих решений;
- регулирование, характеризующее процесс последовательной реализации принятого управленческого решения;
- учет, характеризующий сбор, обработку, хранение и регистрацию информационных данных о результатах реализации управленческих решений;
- анализ и контроль, характеризующие процесс генерирования и разложения информационных данных с целью определения результативности принятого управленческого решения.

В процессе управления наблюдается тесная взаимосвязь учета, анализа и контроля, при этом в настоящее время не существует единой точки зрения об особенностях разграничения этих элементов управления. Практики настаивают на невозможности выполнения контрольных функций с помощью учета, теоретики, в свою очередь считают, что ведение учета позволяет отражать хозяйственные операции, своевременно получать о них достоверную информацию и при этом реализовывать функции контроля.



Считаем, что мнение, отрицающее контрольные функции учета, занижает его роль в процессе осуществления управляющей подсистемой контрольных функций. Учетная служба признается одной из составных частей общей системы управления. Ее работники, наряду с функцией учета, выполняют и иные управленческие функции, а именно планирование, анализ и контроль. Автор солидарен с В.Г. Афанасьевым и считает, что учет и контроль неразрывно связаны между собой и расчленив их весьма затруднительно.

Исследования автора показали, что в аппарате управления фармацевтических производственных организаций системе учета принадлежит главная роль в выполнении функций контроля сохранности имущества и сокращения производственных потерь. В процессе учета служащие бухгалтерии фармацевтических производственных организаций, создают информационную базу для профилактического, оперативного и последующего контроля их деятельности. Управленческий учет отражает отклонения фактических показателей от прогнозируемых, возникающих в бизнес-процессах, способствует снижению данных отклонений.

Учет целесообразно организовать так, чтобы он был способен оперативно предоставлять информацию об использовании производственных ресурсов и их сохранности по каждому структурному подразделению экономического субъекта. Взаимосвязь учета и контроля состоит в том, что учет является информационной базой для контроля, осуществляемого посредством методов управленческого анализа.

Однако между функциями учета и контроля имеются различия. Управленческий учет группирует информацию по контролируемым объектам, направленную на корректировку выявленных отклонений и разработку мероприятий по недопущению их в будущем. Контроль начинается с анализа учетной информации и заканчивается многовариантностью предложений по принятию управленческих решений, позволяющих повысить эффективность деятельности фармацевтических производственных организаций.

Проведенное исследование подтверждает, что управленческий учет не может в полной мере выполнять функции контроля. Для увеличения эффективности управленческого учета следует раскрыть основные концептуальные положения внутреннего контроля, в частности, содержание,

цель, объекты, субъекты, способы, источники информации и методический инструментарий.

Система внутреннего контроля, действующая на уровне аппарата управления фармацевтической производственной организации, в том числе бухгалтерии, предназначена для того, чтобы помочь наладить контроль деятельности структурных подразделений, выявить эффективность использования ресурсов, предупредить производственные риски, что возможно при своевременном принятии решений по их недопущению.

Система внутреннего контроля позволяет субъектам организации осуществлять следующие действия:

- анализ фактического состояния или системы управления фармацевтической производственной организацией;
- сравнение плановых и фактических показателей;
- оценку отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, и степень их воздействия на деятельность организации;
- выявление причин этих отклонений.<sup>47</sup>

По мнению И.А. Белобжецкого, целью внутреннего контроля является объективная оценка экономической обоснованности, финансовой результативности, законности принятых управленческих решений и результатов их выполнения; выявление отклонений от требования этих решений; устранение неблагоприятных хозяйственных ситуаций и информирование о них собственников, администрации, совета (правления) организации, руководителей структурных подразделений.<sup>48</sup>

Институт Внутренних аудиторов (США) рассматривает контроль как действия, предпринятые органом управления для повышения вероятности достижения установленных целей.

Контроль выступает в качестве конкретной функции управления, полагает Шпиг А.А.<sup>49</sup> Контроль эффективен на стадии принятия управленческого решения, так как он позволяет произвести коррекцию

---

<sup>47</sup> Гинзбург А. И. Экономический анализ. -2-е изд. - СПб.: Питер, 2008. - 208 с.

<sup>48</sup> Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм: монография. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 256 с.

<sup>49</sup> Gambardella A., Orsenigo L., Pammolli F. Global competitiveness in pharmaceuticals. A European perspective. Brussels, 2000.

превентивных фактов хозяйственной жизни, которые противоречат стратегии развития организации.

Наряду с профилактическими мерами, позволяющими предотвратить отрицательные факторы, на этапах планирования финансово-хозяйственной деятельности целесообразно использовать текущий и последующий контроль, которые реализуются непосредственно в одном функционирующем процессе. Текущий контроль направлен на поддержание действующего процесса на соответствующем уровне, а последующий - используется на этапе завершения процесса для установления гарантий достижения поставленных перед ним задач.

Контроль можно рассматривать в качестве деятельности по определению степени достоверности информационных данных, причин их искажения с помощью применения сравнительных методов. Контроль должен охватывать все процессы финансово-хозяйственной деятельности организации, однако в литературе и на практике можно встретить мнение о том, что для управления не требуется контроля.

На малых предприятиях контрольные функции, как правило, закреплены за менеджерами соответствующих центров ответственности, поскольку руководство имеет достаточно ресурсного потенциала для проведения самостоятельной оценки достоверности информации, определения потенциальных рисков и разработки инструментов их предупреждения.

Поскольку отделение контроля в самостоятельную функцию управления обусловлено усложнением бизнес-процессов, то в целях эффективной деятельности коммерческих организаций необходима разработка научных подходов к контрольной деятельности. При этом, в настоящее время актуальность представляет внутренний контроль во взаимосвязи с управленческим учетом. Одна из формулировок понятия внутреннего контроля отражена в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». В соответствии с этим правилом внутренний контроль является совокупностью организационных мероприятий, методик и процедур, которые использует руководство

проверяемой организации для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления ошибок и искажения информации, а также для своевременной подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.<sup>50</sup>

Сущность внутреннего контроля раскрывается не только как особый вид действий, совершаемых руководством для достижения целей и задач, но и как порядок применения контрольных аналитических процедур при выражении мнения о достоверности отчетных данных внешними аудиторами, поскольку необходимость и значимость качественного внутреннего контроля определяется и внешними институтами. Например, в США оценка результативности внутреннего контроля представляет собой обязательное условие выпуска в обращение ценных бумаг.

В 2002 г. Сенатом США был разработан закон Сарбейнса-Оксли, в соответствии с которым генеральный и финансовый директора организаций, чьи акции или депозитарные расписки котируются на американской бирже, лично отвечают за эффективность системы внутреннего контроля при составлении финансовой отчетности. При этом применяемая технология внутреннего контроля должна полностью отвечать стандартам COSO - Комитета спонсорских организаций, в котором представлены американские ассоциации бухгалтеров, аудиторов и финансовых менеджеров. В случае выявления существенных искажений финансовой отчетности руководители, не знающие о фальсификации, наказываются лишением свободы до десяти лет и штрафом 1 млн. долларов США, а руководители, знающие о нарушениях, - лишением свободы до двадцати лет и штрафом в размере 5 млн. долларов США.

Для отечественных фармацевтических производственных организаций, акции которых не выставлены на ведущих площадках мирового капитала, существует объективная потребность в качественной и эффективной системе внутреннего контроля. Существующий внутренний контроль не отвечает тем

---

<sup>50</sup> Правило (стандарт) №8 аудиторской деятельности «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002г. №696, в ред. Постановления Правительства РФ от 19.11.2008 N 863).

задачам и требованиям, которые предусмотрены самой сущностью и понятием внутреннего контроля, поскольку руководство большинства предприятий воспринимает его как некую формальность. Имеют место ситуации, в которых службы внутреннего контроля предоставляют менеджерам информацию о возможности возникновения рисков и неопределенностей, о нарушениях законодательства. Управленческая философия и методика работы менеджеров, как главные гаранты успешной деятельности, должны обеспечить осознание роли системы внутреннего контроля в процессе управления предприятием и реализовывать на практике конкретные действия по ее построению и непрерывному совершенствованию.

По мнению ведущего западного специалиста в области аудита Дж. Робертсона, система внутреннего контроля – это процедуры и политика организации, осуществляемые с целью выявления и исправления искажений информации, возникающих в бухгалтерском учете.<sup>51</sup>

Ж.А. Закарай считает, что внутренний контроль представляет собой многофункциональную систему, созданную с целью разработки решений, достижения целей и эффективной деятельности.<sup>52</sup> По мнению другого отечественного специалиста, В.Г. Афанасьева, внутренний контроль представляет собой систему «наблюдения и проверки соответствия функционирования объекта принятым управленческим решениям: законам, планам, нормам, стандартам, правилам, приказам и т.д.».<sup>53</sup>

В.Д. Андреевым трактуется понятие «внутренней контроль» как набор контрольных процедур, планов организации и способов управления в целях результативной деятельности, выявления и предотвращения ошибок.<sup>54</sup>

В публикациях современных ученых часто понятие внутреннего контроля заменяется сущностью контролинга, в результате чего внутренний контроль наделяется дополнительными не присущими ему функциями. Например, Г.В. Максимова исследует вопросы практического применения внутреннего контроля только для оценки кризисных ситуаций финансового

---

<sup>51</sup> Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. - М.: КРМС, Аудиторская фирма «Контакт», 1993 – 496 с.

<sup>52</sup> Закарай Ж.В. Внутренний контроль в коммерческом банке: Автореф. дис. канд. экон. наук. - М.: 1998.

<sup>53</sup> Афанасьев В.Г. Человек в управлении обществом. - М: Политиздат, 1997.

<sup>54</sup> Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). - М.: Экономика, 1994.

состояния субъекта<sup>55</sup>. Г.В. Макарова определяет направления совершенствования элементов системы внутреннего контроля в целях оценки и прогнозирования несостоятельности организаций<sup>56</sup>.

Мы согласны с профессором Сотниковой Л.В. и считаем, что цели контроля и контроллинга различны. Несмотря на то, что слово «контролинг» произошло от английского «to control» - управлять, в англоязычных литературных источниках термин «контролинг» применяется в редких случаях. В Великобритании и США распространен термин «управленческий учет». В России используются оба термина: контролинг и управленческий учет. Контролинг представляет собой более емкое понятие и является элементом общей системы управления, включая в себя учетные функции и управление бизнес-процессами. Поэтому, контролинг не идентичен внутреннему контролю, поскольку выполняет только конкретные функции контроля, к числу которых можно отнести сравнение плановых и фактических показателей степени достижения стратегии предприятия.

Однако термины «внутренний контроль» и «контролинг» нельзя противопоставлять, так как система внутреннего контроля выступает неотъемлемой частью системы управления в целом. Для достижения эффективности деятельности фармацевтической организации необходимо организовать службы внутреннего контроля, которая включает в себя функции и обязанности контроллинга.

По нашему мнению, система внутреннего контроля позволяет экономическому субъекту повысить эффективность его деятельности. Управляя затратами, менеджеры управляют производством, объемом выпуска продукции, её продажей. В результате организация получает доходы и экономические выгоды.

Исследование понятия системы внутреннего контроля позволяет сделать вывод, что это совокупность процессов и контрольных процедур, предусматривающих воздействие субъекта контроля на объект с целью повышения экономических выгод от его использования (Рисунок 10).

---

<sup>55</sup> Максимова Г.В. Методология организации внутреннего контроля в управлении хозяйствующим субъектом. Автореферат. Дис... докт.экон.наук. Иркутск, 1999.

<sup>56</sup> Макарова Г.В. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций. Автореферат. Дис... докт. экон.наук. - М., 2001.

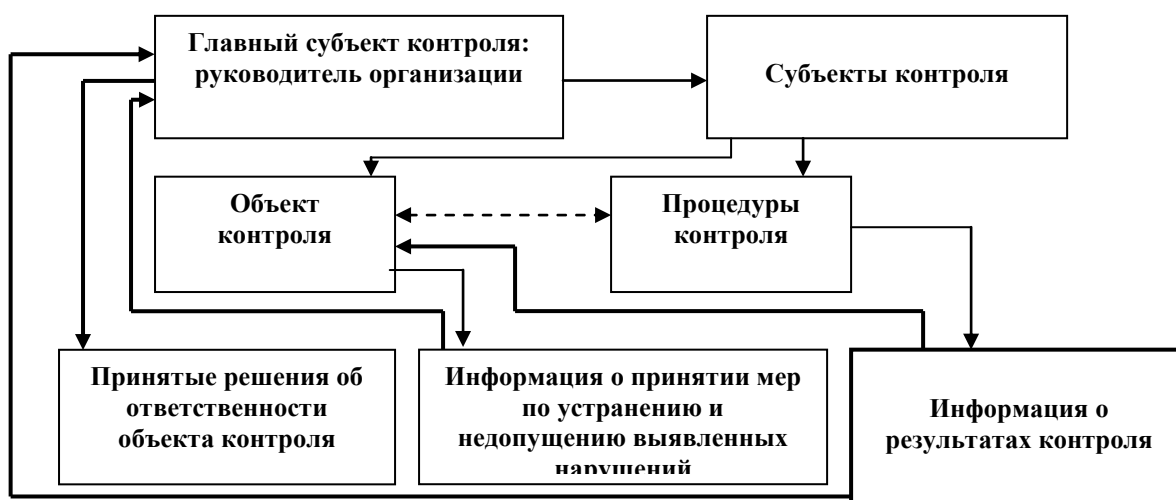


Рисунок 10 - Взаимосвязи и взаимодействия субъектов с объектами контроля

Под объектом внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях следует понимать ресурсный потенциал (производственные, материальные, финансовые, трудовые, технологические, информационные ресурсы и т.д.). Объекты внутреннего контроля можно подразделить на две группы: активы, используемые для достижения поставленных целей, и бизнес-процессы, качественное выполнение которых приводит к росту показателей деятельности организации (производительность, качество реализуемого товара, снижение уровня списания лекарственных препаратов и т.д.).

Снабженческая деятельность занимает начальное положение в цикле производства лекарственных препаратов. Здесь осуществляется приобретение, погрузка и разгрузка, оценка качества, хранение и т.д. Также принимается решение об объемах оптовых фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов их складированию, о выборе поставщика, проводятся маркетинговые исследования.

Производство и хранение лекарственных средств занимают центральное место в работе фармацевтической производственной организации. Эти бизнес-процессы формируют основную величину затрат. На стадии производственного процесса имеются основные резервы повышения эффективности деятельности организации путем снижения затрат на производство лекарственных препаратов, хранению товарного запаса и подготовки к предпродажному состоянию.

Деятельность по продажам нацелена на маркетинговые исследования ассортимента реализуемых лекарственных препаратов, анализ рентабельности, оценку своевременного и качественного выполнения договоров поставки лекарственных препаратов. Внутренний контроль в этой сфере деятельности позволяет руководству определить наиболее востребованные категории лекарственных средств, а также факторы, влияющие на размер дохода от их продажи.

Субъект внутреннего контроля – любое заинтересованное лицо, участвующее в бизнес-процессах фармацевтической производственной организации, ответственное за качество выполнения своих обязанностей и осуществление контрольных процедур.

Если фармацевтическая производственная организация создана в форме акционерного общества, то внутренним контролем занимается ревизионная комиссия, и могут быть созданы отделы внутреннего контроля или внутреннего аудита. При этом необходимо учитывать, что внутренний аудит – это не система, как считают отдельные экономисты, а один из элементов (звеньев) системы внутреннего контроля организации. Если фармацевтическая производственная организация создана в виде общества с ограниченной ответственностью, то в системе внутреннего контроля может быть создана служба внутреннего контроля или служба внутреннего аудита.

Система внутреннего контроля обеспечивает прямое взаимодействие объекта с субъектом контроля, в процессе которого возникает риск негативного изменения свойств объекта контроля, так как в любом воздействии субъекта контроля на объект присутствует определенная степень риска в неблагоприятном исходе события. Объект контроля фиксирует внутреннюю ситуацию организации и степень воздействия на нее внешней среды, которая оказывает влияние на объект контроля, а также генерирует информацию субъекту контроля.

Риск – это оценка вероятности ожидаемого события в условиях неустойчивой, подверженной частым изменениям конъюнктуры. Альгин А.П. определяет риск как деятельность по преодолению ситуации с неизбежным выбором, в процессе которого имеется возможность оценивать вероятность достижения предполагаемого результата, отклонений от поставленных



целей.<sup>57</sup> Данное определение, на наш взгляд, требует уточнения, поскольку субъект внутреннего контроля (служба внутреннего контроля, внутренний аудитор, провизор и т.д.) должен оценивать не только степень влияния возникающих рисков на результат соответствующего бизнес-процесса, но и понимать и определять риски, непосредственно связанные с предполагаемыми изменениями.

Исследования адекватности и надежности системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях показали, что в большинстве случаев персонал и субъекты контроля не оценивают в полной мере последствий принятия управленческих решений и не анализируют вероятность наступления рисков и их причины. Считаем, что основной причиной неэффективной работы системы внутреннего контроля является отсутствие качественного информационного обеспечения, основанного на действующих требованиях законодательства, внутренних документах, регламентирующих деятельность организации; отсутствие комплексного методического обеспечения, учитывающего сложность и многофункциональность бизнес-процессов фармацевтических производственных организаций.

Реализация эффективной системы внутреннего контроля должна осуществляться через принципы ее организации, к которым относятся:

- ответственности, при которой каждый субъект внутреннего контроля должен выполнять контрольные функции и нести экономическую, административную или дисциплинарную ответственность;
- своевременности сообщения об отклонениях. Субъектом контроля сообщается информация об отклонениях лицам, уполномоченным принимать решения в короткие сроки;
- интеграции, при которой субъект управления не может работать обособленно. Контроль необходимо рассматривать в корреляции с субъектами в единой системе управления;
- соответствия контролирующей и контролируемых систем, при котором степень сложности внутреннего контроля должна соответствовать сложности подконтрольной системы;

---

<sup>57</sup> Альгин А.П. Грани экономического риска. — М.: Знание, 1991.

- постоянства, при котором постоянное функционирование системы внутреннего контроля позволит предупреждать о возможности возникновения отклонений;

- комплексности, где объекты контроля должны быть охвачены соответствующим контролем;

- разделения обязанностей, где функции между работниками распределяются таким образом, чтобы за одним человеком не были закреплены одновременно несколько взаимосвязанных функций: организация мероприятий с определенными активами; учет фактов хозяйственной жизни движения этих активов; обеспечение сохранности данных активов, осуществление их инвентаризации;

- разрешения и одобрения, при которых ответственным официальным лицам в пределах их полномочий должно быть делегировано разрешение и одобрение всех фактов финансово-хозяйственной жизни.

Соглашаясь с необходимостью использования данных принципов полагаем, что в приведенный перечень следует добавить принципами:

- 1) компетентности, который предполагает наличие знаний и осведомленности субъектов контроля;

- 2) экономической целесообразности, определяющей условия выгоды от контрольных действий, которая должна превышать издержки, связанные с их реализацией.

Таким образом, соблюдение принципов системы внутреннего контроля определяет эффективность и надежность системы, которая способна воздействовать на оптимальность выполнения задач, поставленных перед субъектом контроля.

В.В. Бурцев выделяет следующие задачи внутреннего контроля:

- 1) соответствие плановой и фактической деятельности организации;
- 2) обеспечение финансовой и правовой устойчивости организации;
- 3) обеспечение полноты и точности первичных документов;
- 4) обеспечение своевременности и правильности отражения хозяйственных операций;
- 5) рациональное использование ресурсов;
- 6) соблюдение всеми работниками правил внутреннего распорядка;

7) соблюдение норм законодательства РФ.<sup>58</sup>

Кроме сформулированных задач системы внутреннего контроля, относящихся к деятельности коммерческой организации в целом, необходимо учитывать задачи, которые характерны для системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях:

- 1) функционирование системы внутреннего контроля качества фармацевтических препаратов, ресурсов для их производства;
- 2) своевременность и полнота обеспечения покупателей необходимым ассортиментом лекарственных препаратов;
- 3) соблюдение требований законодательства в области оборота фармацевтических средств;
- 4) анализ эффективности оборота лекарственных средств.

Таким образом, анализ концептуальных элементов системы внутреннего контроля позволяет сделать вывод, что он играет важную роль в эффективном управлении организацией. Определение оптимальности выполнения хозяйственных операций и отдельных бизнес-процессов, изыскание наиболее продуктивных путей их реализации и минимизации рисков - одна из приоритетных задач, стоящая перед системой внутреннего контроля. Регулирование этих процессов осуществляется при помощи имеющихся технологий и инструментов управленческого учета.

Анализ системы внутреннего контроля фармацевтической производственной организации, основными элементами которой являются средства, процессы контроля и учетные системы показал, что для каждого элемента установлены определенные правила, методики, положения и документация. Совокупность этих элементов (контрольная среда) способствует снижению риска и неопределенности в деловой и финансовой деятельности организации.

Система внутреннего контроля (Internal control system) представляет собой совокупность мероприятий, принятых менеджерами для достижения целей руководства. Система внутреннего контроля шире системы учета, и включает:

---

<sup>58</sup> Приказ Министерства здравоохранения РФ от 29.06.2000 № 236 «О разрешении медицинского применения медицинских иммунобиологических препаратов».

- 1) контрольную среду;
- 2) процедуры (средства) контроля.<sup>59</sup>

Под системой внутреннего контроля принято понимать действия, осуществляемые с целью предотвращения потери имущества, а также выявления и исправления ошибок в отражении хозяйственных операций. Цель внутреннего контроля заключается в минимизации неопределенности и рисков в деятельности компаний.<sup>60</sup>

Контрольная среда - это оценка менеджерами организации значения системы внутреннего контроля, а также их действия по формированию и поддержанию данной системы. Согласно международным стандартам аудита, эффективность процедур контроля находится в прямой зависимости от контрольной среды.<sup>61</sup>

Контрольная среда включает следующие концептуальные элементы: принципы управления; кадровую политику; порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; методику управленческого учета.

В обязанности субъектов контроля входит обеспечение отражения фактов хозяйственной жизни с разрешения руководства; своевременное отражение всех хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в соответствии с методологией учета.

К действиям системы внутреннего контроля относятся: установление стандартов функционирования системы; анализ достигнутых результатов с плановыми; корректировка стандартов в процессе управления.

Анализ значения внутреннего контроля позволил сформировать модель системы внутреннего контроля, ориентированную на риск, - модель COSO. Данная модель была разработана с помощью пяти профессиональных саморегулируемых организаций: Американского института сертифицированных бухгалтеров; Американской Ассоциации по учету и отчетности; Финансового исполнительного института; Института внутренних аудиторов; Института специалистов управленческого учета.

---

<sup>59</sup> Ковалева О.В. «Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий», Ростов-на-Дону, «Феникс», 2009, - 512 с.

<sup>60</sup> Лигачева Л.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие -М.: ИМПЭ им. А.С. Грибоедова, 2009 г., - 216 с.

<sup>61</sup> Жарылгасова Б.Т. Система внутреннего контроля и оценка рисков // Аудиторские ведомости. - 2007. - № 2.

В качестве стандарта контроля принимается уровень риска, оценка которого осуществляется неотрывно. При обнаружении отклонений следует скорректировать бизнес-процесс, контроль над которым не снижает риск. Выбор методов внутреннего контроля зависит от целей и видов деятельности фармацевтической организации и собственных ей рисков. Для повышения эффективности системы внутреннего контроля необходимо распределить ответственность за выполнение контрольных функций между подразделениями с учетом системы внутреннего контроля деятельности. Однако, основная ответственность за работу системы внутреннего контроля возлагается на руководство. Модели, разработанные на основе системы, содержат критерии и показатели, выполняющие функции контроля.

Оперативность принятия решений при изменении среды выступает основным достоинством риск-ориентированного контроля. Система внутреннего контроля, по оценке COSO, строится из пяти взаимосвязанных элементов (Рисунок 11).



Рисунок 11 - Элементы системы внутреннего контроля и их взаимосвязь

**Контрольная среда.** Под контрольной средой следует понимать особенности и способы реагирования главного субъекта контроля, руководителя организации на внешние и внутренние обстоятельства. Качество действующей контрольной среды, способной достигать поставленных целей, оценивает руководство. Оно несет ответственность за принятие внутреннего контроля и добросовестное управление. Этот элемент имеет нематериальное свойство, его качество нельзя оценить, ограничиваясь рассмотрением отдельных бизнес-процессов и анкетированием некоторых

представителей руководства. К основным факторам, позволяющим определить эффективность функционирования контрольной среды, относят:

- моральные качества, которыми должны обладать субъекты внутреннего контроля, определяющие принципы поведения сотрудников организации, закрепленные внутренним регламентом, в котором целесообразно отразить конфликты интересов, возникающие в действиях сотрудников, и способы их урегулирования. Регламент помогает принимать эффективные решения и соответствует нравственным требованиям фармацевтической организации. Необходимо разрабатывать дисциплинарные мероприятия за нарушения от установленных регламентом стандартов;

- отношение руководства к финансовой информации, поскольку факты хозяйственной жизни, операции, связанные с финансовым учетом и составлением бюджетов, являются важными в оценке финансового и имущественного положения. Менеджеры центров ответственности используют информацию финансовых и учетных данных, при этом уделяют значительное внимание деятельности внешних аудиторов;

- философия работы менеджеров, позволяющая определять отношение менеджеров к реализации новых задач, его концептуальные способы ведения дел;

- организационная структура, рациональная разработка которой позволяет организовать информационную базу внутри организации. Руководству фармацевтической организации необходимо уделять внимание потребностям в ее модификации, связанной с условиями деятельности организации. Организационная структура также должна способствовать выявлению отношений в области отчетности, позволяющей менеджерам получать информацию, необходимую для выполнения обязанностей и осуществления их деятельности;

- распределение полномочий и ответственности. Важным фактором, влияющим на эффективность контроля, является способность руководства распределять полномочия в целях достижения поставленных целей;

- политика в области человеческих ресурсов, показывает отношение менеджеров к человеческому потенциалу. Каждая организации должна разрабатывать стандарты отбора квалифицированных лиц: учитывается

уровень образования, практический опыт, достижения и нравственное поведение.

**Оценка риска.** Фармацевтическая организация сталкивается с целым рядом рисков из внешних и внутренних источников. Такие риски должны быть заранее оценены. Необходимой предпосылкой для оценки риска является постановка задач, которые должны быть взаимосвязаны на различных уровнях и отличаться внутренним постоянством. Оценка риска состоит в анализе его релевантных видов для целей решения поставленных задач. При этом факторами, определяющими его эффективность, выступают:

- 1) постановка задач для организации в целом;
- 2) постановка задач для определенных подразделений;

3) выявление риска. Прогнозируя основной бюджет, необходимо применять количественные и качественные методики выявления рисков и формирования их рейтинга. В результате полученная информация позволяет выявить негативные воздействия внешних и внутренних факторов;

4) анализ риска, предусматривающий критерии его оценки и возможностей группировки в зависимости от разряда значимости и вероятности наступления.

**Контрольная деятельность.** Определив и проанализировав риски, управленческий персонал фармацевтической организации должен оценивать и разрабатывать методики их минимизации, которые обосновывают понятие «контрольная деятельность». Контрольная деятельность является неотъемлемой частью процессов планирования, исполнения и анализа. Ответственные менеджеры должны уделять внимание контрольной деятельности в контексте руководящих указаний, с учетом уменьшения или избежания рисков.

Исследование неожиданных результатов или необычных тенденций приводит к возможности выявить обстоятельства, в которых достижение целей и выполнение задач может быть затруднено, что связано с недостаточным разделением обязанностей среди сотрудников одного бизнес-процесса. Например, предоставление разрешений на приобретение актива, обработки транзакции и регистрации этой операции в учетных системах, осуществления платежей или получения актива производится разграниченно, т.е. эти действия осуществляют разные сотрудники. Распределение среди

сотрудников обязанностей по контролю бизнес-процессов обеспечивает существование эффективной системы внутреннего контроля. Контрольные процедуры позволяют снизить риск несанкционированного использования или утери ресурсов, а также фальсификации. При этом на конкретных специалистах возлагается ответственность за сохранность ресурсов и учетных данных и их рационального использования. Частота сравнения имеющихся в наличии ресурсов и степень существующих ограничений к доступу зависят от вероятности подверженности определенного вида ресурсов ошибкам, совершению мошеннических действий, порчи, неправомерного использования, хищения или несанкционированного изменения норм расхода сырья для приготовления лекарственных средств. При определении степени ограничения доступа руководство фармацевтических производственных организаций должно принимать во внимание такие факторы, как ценность активов и возможность их замены. На основании этого подхода целесообразно осуществлять контроль исполнения полномочий сотрудниками.

Исследование автора позволило сделать вывод, что на практике существуют обстоятельства, которые не позволяют эффективно разделять обязанности сотрудников по контролю, например, сговор, поэтому при распределении обязанностей руководство организации должно учитывать такую возможность.

**Информация и связь.** Для осуществления в фармацевтической производственной организации должного контроля над фактами ее хозяйственной жизни необходима надежная финансовая и нефинансовая информация, относящаяся как к внешним, так и к внутренним событиям. Руководство организации должно получать достоверную информацию для оценки рисков и передачи необходимой информации соответствующими ответственными управляющими бизнес-процессами лицам.

**Мониторинг.** Мониторинг представляет собой элемент системы внутреннего контроля, который следует после проведения анализа и оценки рисков, предоставления информации о средствах контроля менеджерам организации. В обязанности руководителей входит постоянный мониторинг за состоянием системы внутреннего контроля, который проводится параллельно с процедурами текущего контроля фактов хозяйственной



деятельности организаций, ее подразделений и содержит методы контроля и управления, анализ фактической информации с прогнозной и плановой. Менеджерам организации необходимо проводить анализ отклонений и разрабатывать соответствующие мероприятия по выявлению причин их возникновения.

Рассмотренные факторы должны учитываться при построении надежной и эффективной системы внутреннего контроля. Они являются отправными точками, которые могут использоваться управленческим персоналом при анализе и формировании системы внутреннего контроля в организации.

Исследование автором внутреннего контроля в организациях по производству лекарственных средств позволяет сделать вывод, что чрезмерный контроль может быть не менее опасен, чем высокий риск, так как он может привести к излишнему бюрократизму и к снижению производительности. Прежде чем внедрять новый метод или процедуру контроля руководитель должен убедиться, что новая политика внутреннего контроля действительно целесообразна. В ряде случаев адекватные средства контроля уже имеются, и нужно только активизировать их применение. Также целесообразно учитывать специфику отрасли, в которой функционирует организация. Следование предлагаемым шаблонам может не только не дать желаемых результатов, но и негативно сказаться на управляемости бизнес-процессами, происходящими в организации.

В целях повышения качества контроля необходимо четкое распределение обязанностей всех менеджеров по контролю соблюдения требований к технологии производства лекарственных средств и контролю затрат на их выпуск и продажу. Автором разработаны контрольные функции менеджеров, применение которых в фармацевтических производственных организациях будет способствовать повышению эффективности производства лекарственных препаратов (Приложение 1).

В этой связи внутренний контроль можно рассматривать как систему с присущей ей адекватной структурой, включающей четыре блока:

- организационный (построение службы внутреннего контроля (СВК), формирование качественного ресурсного потенциала);

- методический (разработка методического инструментария проведения контрольных процедур, использование прогрессивных технологий, планирования, бюджетирования);
- обеспечивающий (формирование внутреннего регламента, должностных инструкций и внутренних стандартов);
- информационно-аналитический (разработка информационных баз, применение IT-технологий, аналитико-консультационное сопровождение).

Практика организации системы внутреннего контроля в экономических субъектах по производству фармацевтических препаратов позволила определить признаки формального и реального контроля. Считаем, что в фармацевтических производственных организациях приоритет принадлежит формальному контролю, что снижает эффективность их деятельности.

Контроль является формальным, если:

- контролю подвергаются только отдельные факты хозяйственной жизни;
- руководители структурных подразделений не контролируют производственные ресурсы и их величину, израсходованную в отдельных бизнес-процессах;
- контроль носит не систематический, а эпизодический характер;
- осуществляется оценка совершившихся фактов хозяйственной жизни, информация о которой непригодна для устранения выявленных нарушений законодательства и целесообразности их совершения;
- контроль выполняется вспомогательным персоналом, и отсутствует обратная связь объекта с субъектом контроля.

В отличие от формального контроля, реальный контроль заключается в следующем:

- система внутреннего контроля распространяется на все бизнес-процессы финансово-хозяйственной деятельности;
- центры хозяйственной ответственности, которыми являются руководители структурных подразделений, звеньев, бригад, осуществляют оперативный контроль использования фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, расходуемых на изготовление лекарственных препаратов; затрат труда, энергоресурсов, воздуха, воды и других ресурсов;

соблюдения технологии производства лекарственных препаратов и их качества;

- оценивает факты хозяйственной жизни в будущем, то есть осуществляет контроль правильности прогнозирования, бюджетирования;

- контроль осуществляется руководителем организации, его заместителями, менеджерами различных уровней;

- осуществляется обратная связь контролируемого объекта с субъектом контроля, заключающаяся в отчетности объектов контроля перед субъектами по устранению выявленных нарушений и разработке мероприятий по недопущению нарушений технологии производства, отклонения производственных ресурсов фактически использованных от предусмотренных нормативами;

- учетной политикой утверждается система внутреннего контроля, в должностных инструкциях менеджеров, бухгалтеров, экономистов предусмотрены контрольные функции и ответственность за их исполнение.

#### ***Выводы по первой главе.***

Возрастание интереса к фармацевтической деятельности явилось результатом качественных изменений вследствие глобальных геополитических процессов. Фармацевтическая промышленность занимает в экономике страны особое положение, которое заключается в социальной направленности и значимости продуктов ее производства. Для фармацевтической промышленности характерны устойчивые высокие темпы роста производства и прибыли, которые не зависят от экономических изменений в стране.

Необходимость улучшения обеспечения населения России лекарственными препаратами в условиях роста заболеваемости предъявляет особые требования к отечественной фармацевтической промышленности. Тем не менее, в фармацевтической отрасли России все еще преобладают продажи импортных лекарственных средств, что в случае неблагоприятных изменений в конъюнктуре мирового рынка фармацевтических препаратов ставит под угрозу социальную безопасность страны.

На основе проведенного анализа сделан вывод о том, что дальнейший рост фармацевтического рынка возможен под влиянием социально-демографических, технологических, экономических и политических факторов.

Таким образом, увеличение производства отечественных фармацевтических препаратов вызывает необходимость структурировать учет затрат на их производство, позволяющий оперативно получать информацию об объемах производства и себестоимости фармацевтических препаратов. Достичь этого можно при организации управленческого учета экономического субъекта по производству фармацевтических препаратов с использованием целого ряда научных подходов. В диссертации доказана необходимость применения системного, комплексного и компьютерного подходов.

В качестве основной задачи управленческого учета следует рассматривать обеспечение топ-менеджмента оперативной и достоверной информацией, позволяющей принимать наиболее эффективные управленческие решения. Эта задача подчеркивает непрерывную связь управленческого учета с управлением деятельностью организации в целом и ее структурных подразделений в отдельности, являющихся центрами хозяйственной ответственности. В этой связи, управленческий учет не следует рассматривать только в качестве системы сбора и анализа информации о затратах на производство продукции (работ, услуг), поскольку он еще представляет собой основу для прогнозирования и оценки деятельности центров ответственности и экономического субъекта в целом.

Рассматривая управленческий учет с другой стороны, следует отметить, что он также может определяться в качестве системы сбора и анализа информации, используемой для целей внутреннего контроля деятельности экономического субъекта. Следовательно, управленческий учет представляет собой систему, состоящую из нормирования, прогнозирования, разработки основного бюджета, включающего оперативные и финансовые бюджеты, учета, калькулирования, контроля, анализа, обеспечивающих информацией управление затратами центров ответственности и менеджмент организации в целом.

В управленческом учете отражаются объем производства, затраты на производство, исчисление себестоимости продукции, работ и услуг, контроль исполнения бюджетов и их анализ.

Управленческий учет следует рассматривать как интегрированную внутрихозяйственную информационную систему мониторинга и контроля как

отдельных хозяйственных операций в процессе их совершения, так и всей финансово-производственной деятельности экономического субъекта с целью информационно-аналитического обеспечения принятия наиболее оптимальных управленческих решений.

В этой связи, целью управленческого учета является информационное обеспечение управленческих решений по достижению, контролю, регулированию и реализации целого комплекса стратегических, тактических и оперативных задач деятельности экономического субъекта.

В процессе диссертационного исследования доказана взаимосвязь учета и контроля. В фармацевтических производственных организациях учет еще не в полной мере выполняет свои контрольные функции. В целях повышения роли управленческого учета и обеспечения информацией для контроля использования производственных ресурсов теоретически обоснованы основные положения внутреннего контроля, определяющие его содержание, цели, объекты, субъекты и их контрольные функции, методики, предусматривающие процедуры сбора доказательств и мониторинга состояния и изменения объекта контроля.

Одним из условий динамичного развития фармацевтических производственных организаций становится совершенствование систем управления, внутреннего контроля и управленческого учета. Таким образом, для повышения качества контроля необходимо распределение обязанностей всего менеджмента организации, участвующего в контроле соблюдения требований к организации и технологии производства лекарственных средств и контроле затрат на их выпуск и реализацию.

Автором определены основные функции субъектов контроля фармацевтических производственных организаций, предусматривающие процедуры сбора наиболее доказательной информации, практическое применение которых позволяет повышать качество контроля, усиливать ответственность менеджмента за исполнением управленческой деятельности, соблюдением технологий производства лекарственных средств, а также снижать затраты на их выпуск и реализацию.

Анализ сущности и задач системы внутреннего контроля основан на подробном изучении требований нормативно-правовых актов, стандартов аудиторской деятельности и результатов экономических исследований. При

этом с усложнением задач управления экономическим субъектом усложняются также все функции управления. В этой связи внутренний контроль можно рассматривать как систему с присущей ей адекватной структурой.

Исследование практики организации системы внутреннего контроля в экономических субъектах по производству фармацевтических препаратов позволило определить признаки формального и реального контроля. Преимущественно в этих экономических субъектах приоритет отдается реальному контролю соблюдения технологических процессов, а формальному – контроль затрат на производство фармацевтических препаратов.

Однако, как показывает практика, в большинстве случаев контроль носит формальный характер, что определяется качеством субстанций, используемых для приготовления лекарственных препаратов, что, в свою очередь, влияет на эффективность его воздействия на потребителя.

Таким образом, предлагаемая методология управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях позволит вести учет без существенных нарушений, временных периодов, графиков передачи документов и определяет эффективность всей системы учета и высокую надежность внутреннего контроля.

## 2 КОНЦЕПЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРЕПАРАТОВ

### 2.1 Моделирование организации учета затрат на производство фармацевтических препаратов

В современных условиях эффективное управление предприятием значительно зависит от качества управленческих решений, которые принимаются в отношении оптимального использования ресурсов компании. В ее затратах отражается использование ресурсов предприятия. Эффективное использование ресурсов является основой такого управления затратами предприятия, позволяющее получать конкурентоспособную продукцию благодаря более низким издержкам и гибкому ценообразованию; принять своевременные и обоснованные управленческие решения; обеспечить реальную и качественную информацию о себестоимости некоторых видов продукции; сделать оценку деятельности всех подразделений предприятия в отношении его финансовой эффективности в целом для организации.

Для российских предприятий не свойственно уделять большое внимание именно той части системы управления организацией, как – управление затратами. Возникшую ситуацию особенно в отечественной экономической науке в значительной степени можно прокомментировать тем, что вопросы управления затратами до сих пор недостаточно исследованы.

В организациях по производству фармацевтических препаратов организация учета затрат на производство осуществляется с помощью различных методов, которые классифицируются по определенным признакам (по способу оценки затрат, по отношению к технологическому процессу производства, по полноте включения в себестоимость) (Рисунок 12).

Использование любого метода учета затрат требует определения объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Существует множество трактовок понятия «объект учета затрат». По мнению П.С. Безруких, объект учета затрат - это затраты, сгруппированные в целях эффективного управления себестоимостью.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирования в промышленности (вопросы теории, методологии и организации). - М.: Финансы и статистика, 1989. -117с.

В отличие от этого определения, В.Ф. Палий считает неточным формирование объекта учета как группировку, при этом понятие объекта он заменяет понятием метода учета. Объект учета затрат на производство В.Ф. Палий определяет как реально возникающие затраты на производство, сгруппированные по группам в зависимости от различных признаков для целей исчисления себестоимости.



Рисунок 12 - Классификация методов учета затрат на производство фармацевтических препаратов

Первичными объектами учета затрат выступают трудовые затраты, материальные затраты, затраты по содержанию и эксплуатации основных средств, по управлению производственным процессом. Объектом учета в этом случае выступает признак, по которому осуществляется группировка затрат.<sup>63</sup>

Объект учета затрат представляет собой действительно существующие объекты финансово - хозяйственной деятельности организации. На предприятиях химического комплекса, к которому относится фармацевтика, определение объектов учета затрат и объектов калькуляции регламентировано Методическими положениями по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию

<sup>63</sup> Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет, - 2000, - №17.



себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса.<sup>64</sup>

Исследование автора показало, что в фармацевтическом производстве выделяются следующие объекты учета: производство и реализация фармацевтических препаратов по их группам, отдельным видам препаратов, исследованиям и разработкам, качеству продукции.

Изучение номенклатуры объектов учета свидетельствует о том, что в ряде организаций существует детализация объектов учета затрат, которая увеличивает объем и трудоемкость учетно-аналитических работ. Как правило, учет затрат детализирован по объектам, однако не всегда востребован для целей принятия управленческих решений.

Затраты на исследования и разработки в отчете о финансовых результатах и в балансе фармацевтические производственные организации выделяют отдельной статьей. В отчете о финансовых результатах по статье затрат на исследования и разработки отражаются затраты на маркетинговые исследования, а также часть затрат на разработку новых препаратов. Для правильного распределения затрат по группам, видам лекарственных препаратов целесообразно разработать годовой план экономического субъекта, план - график этапов исследований и разработок отдельных видов лекарственных препаратов, которые должны содержать сроки, бюджет проведения исследований и разработок. На их основе по каждому лекарственному препарату организуется отдельный учет фактических и планируемых затрат.

При формировании отчетности специалисты по бухгалтерскому учету выполняют следующие процедуры: определяют перечень инвестиционных затрат по научным исследованиям и разработкам; проверяют правильность распределения этих затрат на соответствующие статьи расходов; определяют статьи, которые относятся на исследования и разработки.

При разработке новых препаратов в их стоимость включают следующие расходы: на медицинские материалы, используемые для клинических исследований; на компенсации, выплачиваемые пациентам, участвовавшим в

---

<sup>64</sup> Приказ Минпромнауки РФ от 04.01.2003 № 2 «Об утверждении Методических положений по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса» (в ред. от 10.07.2003).

исследованиях; на амортизацию патентов или лицензий на препараты, которые использовались при разработке; на разработку, подготовку, тестирование образцов нового препарата; на организацию первого этапа производства, включая амортизацию используемого оборудования, арендную плату, оплату труда рабочих и часть административных расходов.

До регистрации препарата затраты на исследования и разработку учитываются на отдельном счете «Нематериальные активы» субсчет «Нематериальные активы в стадии разработки». После регистрации препарата все затраты с субсчета «Нематериальные активы в стадии разработки» списываются на субсчет «Нематериальные активы в эксплуатации». Если исследования не приведут к регистрации нового препарата, затраты на исследования и разработки списываются на расходы в том периоде, к которому они образовались. Ежемесячно по указанным нематериальным активам начисляется амортизация, установленная организацией в зависимости от срока действия лицензии или патента. Амортизация, начисленная на право полезного использования, относится на себестоимость реализованных препаратов.

Законодательное регулирование процесса производства и реализации лекарственных средств оказывает значительное влияние на формирование расходов на продажу.

В фармацевтических организациях необходимо учитывать особенности подготовки расшифровки расходов на продажу и их последующий анализ, к которым относятся расходы на продвижение препаратов: расходы на информационные услуги, расходы на содержание медицинских представителей и т.д.

Практика свидетельствует о том, что в большинстве случаев на фармацевтических производственных организациях нарушается методология учета затрат при определении объектов учета. Эти нарушения обусловлены целью производственного учета - формированием фактических данных для учета затрат и калькулирования себестоимости. Исходя из этой цели, не выполняется ряд функций управленческого учета: обеспечение информацией менеджеров в целях планирования, контроля и принятия управленческих решений; оперативный контроль и оценка результатов деятельности центров

ответственности; перспективное планирование и координация развития организации в будущем.

В целях пригодности информации для прогнозирования доходов и расходов производства препаратов, учет затрат целесообразно вести по их видам и группам, выполняемым технологическим процессам. Учет затрат в разрезе этих объектов позволяет получить необходимую информацию о затратах для калькулирования себестоимости видов фармацевтических препаратов и управления затратами. Затраты на производство фармацевтических препаратов являются одним из основных объектов управленческого учета. Управление затратами является эффективным, когда учет ведется по местам их возникновения и по центрам хозяйственной ответственности.

Рассматривая обособленно места возникновения затрат, объекты учета и объекты калькулирования, П.С. Безруких под местом возникновения затрат понимает цех и другие структурные подразделения, под объектом учета - фазу, передел, стадию и т. д., При этом он считает, что необходимо отделить их от других объектов, указываемых поименно.

По мнению В.Б. Ивашкевич, возникновение затрат представляет собой место расходов, которое представлено производством, цехами, отделами, а центрам затрат – это группы основных средств, рабочих места. Следовательно, ученый разграничивает понятия «места затрат» и «центры затрат».<sup>65</sup>

С.А. Стуков считает, что центры ответственности - это производство, содержащее цеха, участки и бригады. Анализирую структуру западного учета, С.А. Стуков говорит, что в структуре цехов и отделов выделяют центры, которые представляют собой учетно-калькуляционные подразделения.<sup>66</sup>

По мнению автора, в этой трактовке нечетко разграничены понятия центров затрат и центров ответственности.

По мнению В.Ф. Паляя, объекты учета затрат и центры ответственности выделяются в качестве объектов учета с целью детализации затрат, усиления контроля за расходами и повышения достоверности себестоимости. Он

---

<sup>65</sup> Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. — М.: Финансы и статистика, 1982. - 175с.

<sup>66</sup> Стуков С.А. Учет, анализ и рынок взгляды на проблему // Бухгалтерский учет. – 1996. - №1.

отмечает, что центры затрат в наиболее общем представлении являются местами, где эти затраты возникают. К центрам ответственности он относит хозрасчетные подразделения организаций.<sup>67</sup>

Мы согласны с мнением Я.В. Соколова, что следует разграничивать понятия «центры ответственности» и «центры возникновения затрат».

Теоретический анализ указанной проблемы свидетельствует о том, что среди экономистов существует три точки зрения относительно центров ответственности и мест возникновения затрат: одни ученые рассматривают эти понятия как синонимы, другие – считают не целесообразным их разделение из-за незначительных различий, а третьи - разделяют их и рассматривают обособленно.

В связи с этим автор разделяет точку зрения Т.С. Сандриковой, В.Я. Овсийчука, которые понятие «центр ответственности» рассматривают как более широкое, чем понятие «структурное подразделение», хотя и в том, и другом случае следует понимать контроль затрат на производство, целесообразности и законности совершения фактов хозяйственной жизни бизнес-процессов.<sup>68</sup>

Обобщение автором практики контроля показало, что учет затрат по центрам ответственности, местам их возникновения в отдельных организациях по производству фармацевтической продукции не осуществляется, а учет по центрам хозяйственной ответственности ведется недостаточно, в результате чего затрудняется осуществление контроля затрат и управление ими в местах их формирования.

Центр ответственности, которым является руководитель структурного подразделения, начальник, мастер смены, должен составлять отчет, в котором обобщается информация о деятельности руководимого им центра. Отчеты центров ответственности должны включать расходы, объем производства и величину доходов, на которые может повлиять менеджер центра.

Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Дж. Хиггинс. Он отмечает, что учет по центрам

---

<sup>67</sup> Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет, - 2000, - №17.

<sup>68</sup> Сандрикова Т.С. Организация управленческого учета в сельскохозяйственном производстве. - М.: ООО «Торжокская типография», 2002.

ответственности - это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. Каждую структурную единицу организации обременяют расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует.

В организациях по производству фармацевтических препаратов центр ответственности - это начальник цеха, а возникновение затрат – цех, в котором имеются отдельные производственные линии. Однако менеджер отдельных производственных линий может быть центром ответственности. Таким образом, чем больше центров ответственности, детализация в них затрат, тем более эффективный контроль их обоснованности и наиболее качественное управление затратами. Определяя центры ответственности, целесообразно прогнозировать затраты, подлежащие управлению, а также определить контрольные функции центра ответственности, которым является руководитель этого центра, разработать форматы внутренней отчетности, в которой целесообразно предусмотреть алгоритмы экономического анализа показателей, характеризующих эффективность осуществления бизнес-процесса центра.

Для фармацевтических производственных организаций целесообразно использовать разработанную автором модель центров ответственности, учитывающую направления деятельности структурных подразделений и их руководителей, являющихся центрами ответственности, что отражено в приложении 2.

Для этого целесообразно применение следующей классификации:

- в соответствии с осуществлением функций: центры снабжения, производства, управления, реализации;
- в соответствии с местом центра ответственности в организационной структуре фармацевтической производственной организации: центры основного, вспомогательного производства, обслуживающий (обеспечивающий), функциональный (управленческий) центры;
- в соответствии с управленческим менеджментом: центры доходов, расходов (затрат), прибыли, инвестиций;
- в соответствии с выполняемыми функциями: основные и вспомогательные центры.

Считаем, что предложенная классификация центров ответственности способствуют формированию комплексной учетно-информационной системы, соответствующей внутрифирменным, отечественным и мировым учетным стандартам и определяют единое информационно-аналитическое поле для реализации бизнес-процессов фармацевтической производственной организации.

Применение модели обуславливает необходимость ведения управленческого затрат на производство: по производственным цехам, отдельным участкам, вспомогательным производствам. Кроме того, затраты необходимо группировать по видам препаратов, работ, услуг.

Группируя затраты по центрам ответственности, автор предлагает отдельное закрепление центра ответственности по отдельным видам деятельности: производству, снабжению, продажам, юридической, финансово-экономической службам, контролю качества производства фармацевтических препаратов, обеспечению качества, административно-управленческой деятельности. При этом в основу закрепления такой ответственности для фармацевтических производственных организаций могут быть положены принципы, определенные М.Ф. Овсийчук и М.В. Филимоновой. Считаем, что использование этих принципов на фармацевтических производственных организациях целесообразно с учетом технологических особенностей производства фармацевтических препаратов:

1. Принцип использования фармацевтических субстанций и материалов. Если менеджер подразделения в процессе производства использует фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы и своими действиями может оказать влияние на рациональное их использование, то он является ответственным за расходы.

2. Принцип использования энергетических ресурсов. Если определенное лицо своими действиями может в значительной степени влиять на количество потребляемых теплоэнергетических ресурсов, воды, то оно может быть ответственным за расходы тепла, электроэнергии, воды.

3. Принцип использования транспортных средств. Если менеджер цеха, подразделения использует услуги автомобильного транспорта, он должен отвечать за величину затрат по этим услугам.

4. Принцип использования подчиненных. Если определенный специалист влияет на сумму расходов через подчиненных лиц, то на него также может быть возложена ответственность за действия подчиненных лиц.

5. Принцип ответственности за качество лекарственных препаратов. При исследовании качества препаратов проводится анализ соответствия в них содержания действующим веществам, указанным в рецептуре их приготовления. На определение качества препаратов расходуются материальные, трудовые и другие ресурсы. Следовательно, за эти расходы, а также правильность определения содержащихся компонентов, отвечает начальник лаборатории, являющийся центром ответственности.

Управленческий менеджмент центры ответственности делит на центры доходов, расходов (затрат), прибыли, инвестиций.

Если работы и услуги центра ответственности не измеряют в виде доходов, а в виде показателей, формирующих себестоимость объекта учета, то такие центры ответственности принято называть центрами расходов (затрат). Если услуги центра ответственности измеряются в денежном выражении (в доходах), а руководитель центра непосредственно является ответственным за производство фармацевтических препаратов, то такой центр ответственности признается центром доходов. В случае измерения и контроля в центре ответственности показателей расходов и доходов, то такой центр является центром прибыли. Если руководитель центра ответственности отвечает за использование всех закрепленных за ним ресурсов, а также за объем прибыли, то такой центр считается центром инвестиций.

По мнению автора, целесообразно закрепить центры ответственности по всем службам административно-управленческого и хозяйственного персонала, что позволит аккумулировать информацию, необходимую для управления общепроизводственными и общехозяйственными затратами, с организацией учета которых по центрам ответственности возможно использовать другой принцип распределения. Целесообразно данные расходы распределять пропорционально прямым затратам. С помощью этого способа можно выявлять отклонения фактических затрат, предусмотренных бюджетом, и принимать управленческие решения по предотвращению непроизводительных расходов и потерь.

Учет накладных расходов общепроизводственного назначения, в соответствии с Методическими рекомендациями по применению Плана счетов бухгалтерского учета, принято вести обособленно от накладных расходов общехозяйственного назначения.

Проведенное автором исследование показало, что в фармацевтических производственных организациях не ведется учет общепроизводственных расходов отдельно по бизнес-процессам – обеспечение качества, исследования и разработки. Однако представляется возможным ведение раздельного учета возникающих затрат не только по видам деятельности, но и в отделах, цехах.

Сокращение накладных расходов в фармацевтических производственных организациях мотивировано тем, что указанные виды затрат невозможно отнести на объекты учета: их в любом случае приходится распределять.

Исторически в отечественной теории и методологии учета затрат сложился подход к распределению затрат между объектами учета пропорционально тому или иному признаку. Например, общепроизводственные расходы распределяются пропорционально сумме оплаты труда производственных рабочих. Общехозяйственные расходы распределяются пропорционально сумме прямых затрат.

В фармацевтических производственных организациях однородные по своему экономическому содержанию затраты объединяют в статьи затрат. Учет затрат по статьям калькуляции осуществляется в регистрах бухгалтерского учета (таблицы в форме ведомостей), в которой группируются затраты по аналитическим счетам, представляющие собой группы и виды фармацевтических препаратов. В таблице 3 приведен сравнительный анализ действующих и рекомендуемых для производства фармацевтической продукции статей затрат, которые обладают разной информативностью.



Таблица 3 - Сравнение применяемых и рекомендуемых статей затрат в производственных фармацевтических организациях по бизнес-процессам

| Наименование статей затрат   | Применение статей затрат в бизнес-процессах                                |               |                                   |               |  |               |                                       |               |
|--|--|---------------|-----------------------------------|---------------|--|---------------|---------------------------------------|---------------|
|  | Контроль качества фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов |               | Обеспечение качества производства |               | Производство фармацевтических препаратов |               | Техническая эксплуатация оборудования |               |
|  | применимая   | рекомендуемая | применимая                        | рекомендуемая | применимая                               | рекомендуемая | применимая                            | Рекомендуемая |
| Оплата труда и страховые взносы:   |  |               |                                   |               |  |               |                                       |               |
| а) основная  | +  | +             | +                                 | +             | +  | +             | +                                     | +             |
| б) дополнительная  | -  | +             | -                                 | +             | -  | +             | -                                     | ++            |
| Затраты на научные исследования  | +  | +             | -                                 | +             | -  | -             | -                                     | -             |
| Затраты на проведение исследований качества продукции и производственного процесса | -  | -             | +                                 | +             | -  | -             | -                                     | -             |
| Затраты по подготовке и переподготовке производственного персонала                 | -  | +             | +                                 | +             | -  | -             | -                                     | -             |
| Фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы                            | -  | +             | -                                 | -             | +  | +             | -                                     | -             |
| Содержание основных средств  |  |               |                                   |               |  |               |                                       |               |
| а) затраты на ремонт   | +  | +             | +                                 | +             | +  | +             | +                                     | +             |
| б) амортизация   | +  | +             | +                                 | +             | +  | +             | +                                     | +             |
| Услуги сторонних организаций   | -  | +             | -                                 | +             | -  | +             | -                                     | +             |
| Расходы на организацию производства и управление                                   | -  | -             | -                                 | -             | +  | +             | -                                     | -             |
| Прочие затраты   | +  | +             | +                                 | +             | +  | +             | +                                     | +             |

Статья «Оплата труда и страховые взносы» традиционно применяется в учете, однако в целях аналитичности и определения резервов повышения

фонда заработной платы предлагается ее разделить на основную и дополнительную оплату труда.

Статьи «Затраты на научные исследования», «Затраты на проведение исследований качества лекарственных препаратов», «Затраты по подготовке и переподготовке кадров» применяют во всех службах по соответствующим направлениям деятельности подразделений фармацевтической производственной организации.

Учет затрат на исследования и разработки регламентируется ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Поскольку производство лекарственных средств предполагает особый государственный контроль качества, эффективности и безопасности препаратов, то научно-исследовательский процесс производства новых фармацевтических препаратов занимает больше времени, чем в других отраслях экономики.

Затраты на содержание основных средств занимают значительный удельный вес в общей структуре затрат фармацевтических организаций, что обусловлено их отражением по статьям «Амортизация» и «Затраты на ремонт».

Результаты авторского исследования классификации затрат в фармацевтических производственных организациях показали, что признаки классификации не всегда определяются верно. Например, в составе накладных расходов учитываются косвенные затраты, подлежащие распределению по объектам калькуляции.

Статья «Прочие затраты» обобщает незначимые по объему и характеру расходы, которые подлежат отражению в составе статей затрат. Для определения того, какую информацию и для каких целей можно получить из постатейного учета, подробно исследован состав статей затрат по продажам препаратов. Анализ показал, что на значительно большой перечень статей затрат подход к постатейному учету в этих организациях методологически правилен, что представлено в таблице 4. В статье объединены однородные по своему экономическому содержанию виды затрат, что повышает аналитические возможности и обеспечивает планирование производства и продаж организации.

Таблица 4 - Структура статей расходов на продажу лекарственных препаратов в фармацевтической производственной организации ООО «Интерсэн-плюс»

| Статья расходов  | Удельный вес, % |
|--|-----------------|
| Расходы на оплату труда                                    | 9,70            |
| Аренда складских помещений                                 | 19,97           |
| Коммунальные услуги  | 2,85            |
| Амортизация основных средств                               | 4,56            |
| Техническое обслуживание и текущий ремонт основных средств | 7,70            |
| Транспортные расходы                                       | 4,85            |
| Расходы на командировки                                    | 9,99            |
| Расходы на рекламу   | 12,70           |
| Рекламно-информационные материалы                          | 1,78            |
| Расходы на содержание медицинских представителей           | 11,20           |
| Представительские расходы                                  | 5,71            |
| Расходы на связь   | 4,28            |
| Расходы на услуги банков                                   | 1,43            |
| Резервы по сомнительным долгам                             | 1,71            |
| Охрана и безопасность складских помещений                  | 1,28            |
| Прочие расходы   | 0,29            |
| Итого  | 100             |

Не все лекарственные препараты можно рекламировать. Поэтому в фармацевтических производственных организациях продвижение продукции происходит с использованием дополнительных инструментов, к которым относится информация, опубликованная в специализированных изданиях, работа медицинских представителей и т.д.

Данные таблицы 3 свидетельствуют о детализации статей затрат, что позволяет в процессе анализа определить резервы их снижения.

Подход к учету затрат по статьям, по нашему мнению, должен быть единым. При этом затраты должны группироваться по признаку однородности их экономического содержания. Постатейный учет затрат должен отражать характер и структуру производства, создавать информацию для калькулирования, определения трансфертных цен, продаж лекарственных средств, осуществления контроля затрат.

В соответствии с Методическими положениями по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса, учет затрат должен осуществляться не только по статьям калькуляции, но и по экономическим элементам.

Исследование автора показало, что в организациях по производству лекарственных средств в течение отчетного года учет не осуществляется по

элементам затрат, что предусматривается ПБУ 10/99 «Расходы организации». При составлении годового отчета, используя данные регистров бухгалтерского учета, определяются суммы, относящиеся к конкретным элементам затрат. В результате условного отнесения затрат в состав конкретных элементов часто допускаются ошибки и неточности в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По результатам исследования учета затрат в производственных фармацевтических организациях можно сделать вывод о целесообразности в аналитическом учете группировать затраты по элементам, а внутри элемента выделять статьи и субстатьи, отражающие особенности технологии производства лекарственных средств. Это позволит повысить аналитичность статей затрат и получать информацию, пригодную для выработки вариантов экономических решений.

Для осуществления оперативного учета и контроля использования производственных ресурсов расходования средств на производство в пределах установленных норм и нормативов, выполнения заданий по объему производства фармацевтических препаратов, целесообразно осуществлять контроль и анализ в едином реестре - в «Производственном отчете-анализе».

Система учета затрат на производство фармацевтической продукции должна обеспечивать отдельный учет затрат по элементам, статьям калькуляции, что позволит повысить эффективность контроля использования производственных ресурсов и исчисления себестоимости лекарственных препаратов, обеспечить менеджеров информацией, отвечающей целям управления бизнес-процессами.

В этой связи, считаем, что показатель себестоимости требует определения сущности его экономической природы и на этой основе разработки научно-обоснованных рекомендаций по разграничению затрат, включаемых в себестоимость фармацевтических препаратов.

С экономической точки зрения себестоимость определяется как сумма издержек производства, имеющих стоимостное значение. Считаем, с этой позиции авторы допускают неверное отождествление издержек производства с себестоимостью.

Термин «издержки производства» в экономической теории используется в различном значении. Например, можно рассматривать общественные

издержки, как совокупность затрат общества в целом на производство какого-либо продукта, и полные издержки производства конкретной организации. Общественные издержки производства равны или близки к стоимости произведенного продукта. Стоимость же в свою очередь проявляется через издержки производства и включает в себя три части:

- 1) стоимость средств, потребленных в процессе производства;
- 2) стоимость продукта, выраженная через затраты на оплату труда;
- 3) стоимость продукта, выраженная через затраты на расширение производственного потенциала, создание резервов.

Средства, потребленные в процессе производства, и затраты на оплату труда являются издержками производства конкретной организации. Следовательно, себестоимость как часть общественных издержек производства отражает прошлый труд, воплощенный в израсходованных средствах производства, и ту долю вновь затраченного труда, которая создает продукт для себя. К. Маркс отмечал, что издержки производства товара не являются рубрикой, существующей в капиталистическом счетоводстве. Выделение данной составляющей стоимости проявляется в процессе воспроизводства товаров, работ, услуг, так как данная составляющая в конечном итоге превращается в форму производительного капитала.<sup>69</sup>

Корнилов Ю.Д. предлагает себестоимость определять как части стоимости, которая выступает в форме денежных издержек на потребление ресурсов и заработную плату.<sup>70</sup> Себестоимость отличается от стоимости, так как в ней содержится часть потребленных ресурсов для собственных нужд, выраженная в денежной форме. Следовательно, себестоимость это часть стоимости, которую она выражает.

Себестоимость продукции калькулируется с помощью методов учета затрат, среди множества которых можно выделить позаказный, попередельный, нормативный, попроцессный (однопередельный, простой), поиздельный методы. Из вышеуказанных методов в фармацевтических производственных организациях целесообразно применять нормативный метод. При использовании нормативного метода учета затрат целесообразно

---

<sup>69</sup> Маркс К. Капитал. – Т1// Маркс К. Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. - Т. 23.

<sup>70</sup> Корнилов Ю.Д. Как правильно исчислять себестоимость сельскохозяйственной продукции. – Минск: «Урожай», 1978. – 137 с.

уточнить перечень жизненно-важных лекарственных средств и провести мониторинг постатейных расходов на производство. При этом следует составить и утвердить единую классификацию расходов на каждую номенклатурную единицу лекарственных средств, а затем, на основании анализа статей расходов, установить норматив. Разработанные нормативы следует апробировать на современных фармацевтических производственных организациях, провести их корректировку и утвердить их на предполагаемый период.

Полученные положительные результаты могут быть внедрены на всех организациях, выпускающих лекарственные средства. Мониторинг разработанных нормативов позволит контролировать уровень цен. Для эффективного функционирования фармацевтических производственных организаций необходимо предусмотреть внедрение системы льгот при налогообложении и использовать систему государственного финансирования части расходов организаций, выпускающих инновационные и высокочатратные лекарственные средства.

Основываясь на государственной политике, направленной на недопущение необоснованного роста розничных цен на лекарственные средства, снижение конечных цен необходимо рассматривать на всех этапах его формирования. Важное место в этом занимает фактическое снижение себестоимости, основанное на экономии, поэтому снижение затрат является основополагающим фактором. При снижении затрат величина уровня дохода может быть оставлена на том же уровне.

Для повышения эффективности производства фармацевтических препаратов важно знать конкурентоспособность и рентабельность производства лекарственных средств. Следовательно, необходимо контролировать и управлять бизнес-процессами, что возможно при учете затрат и калькуляции отдельных видов фармацевтических препаратов.

Таким образом, себестоимость является показателем качества управления затратами и бизнес-процессами. Информация о себестоимости фармацевтических препаратов должна быть оперативной и пригодной для принятия решений, направленных на ее снижение.

В целях исчисления себестоимости единицы отдельных видов лекарственных препаратов важно определить объект калькуляции.

По мнению И.Н. Белого и А.П. Михалкевича, объектом калькуляции является определенный вид или группа однородной продукции (услуг), по которым определяется себестоимость. Для измерения данных объектов с целью определения себестоимости продукции применяются калькуляционные единицы:

- 1) натуральные единицы, без учета качества объекта;
- 2) натуральные единицы, с учетом качественных характеристик объекта;
- 3) единицы измерения работы.<sup>71</sup>

Группировки единиц калькуляции обусловлены видами производимой продукции: основными, сопряженными, побочными. В организациях по производству лекарственных средств основной продукцией являются фармацевтические препараты, в целях получения которых организовано производство.

Продукция, получаемая в результате выполнения обязательных технологических процессов при производстве фармацевтических препаратов, но не являющаяся значимой, считается побочной. Такой продукцией фармацевтических производственных организаций являются фармацевтические субстанции, у которых закончился срок годности; предметы, используемые при производстве, которые загрязнены фармацевтическими субстанциями или содержат их (бутылочки, коробки и т.д.); генотоксические химические вещества, их остатки и любой материал, загрязненный ими и т.д.

Продукция, получаемая при производстве фармацевтических препаратов, имеющая высокие потребительские свойства, но не равная с ней по значимости, является сопряженной.

Взаимосвязь учета затрат и калькулирования предполагает, что цель учета затрат заключается в калькулировании, которое может требовать соответствующего учета затрат. На практике калькулирование затрат тесно взаимосвязано не только с учетом, но и с планированием.

---

<sup>71</sup> Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. - Минск: 000 «Мисанта», 1999. - 198с.

Однако ряд ученых (Н.Т. Чумаченко, И.А. Басманов, А.Ш. Маргулис, В.Ф. Палий, Я. В. Соколов), принимая взаимосвязь учета и калькулирования, все же считают целесообразным разграничения данных процессов.

Согласно мнению В.Ф. Палия, процесс производственного учета можно разделить на две части: производственный и калькуляционный учет. Он обосновывает это следующим образом: «Учет затрат и калькулирование, даже просто как словосочетание, указывают на раздвоение понятий, которые они отражают: на учет и калькулирование. Основная цель учета затрат - выявить и отразить все фактические затраты на производство по многочисленным объектам учета и признакам, необходимым для управления затратами. Учет затрат на производство можно вести в любой детализации, интересующей менеджеров для целей управления затратами. Калькуляционный учет ограничен целевыми установками калькулирования. Поэтому производственный учет шире системы калькулирования. Калькуляционный учет представляет собой только часть производственного учета. Производственный учет включает в себя и учет затрат на производство в самых различных аналитических группировках, и калькулирование как совокупность учета затрат по калькуляционным объектам и расчетных процедур исчисления себестоимости продукта, определенной потребительной стоимости».<sup>72</sup>

Следовательно, и производственный, и калькуляционный учет могут функционировать самостоятельно. Аналогичного мнения придерживается и Я.В. Соколов: «... калькулирование и учет затрат - два параллельных и, в сущности, невзаимозаменяемых процесса».<sup>73</sup> Мы разделяем мнения данных ученых и считаем, что в управленческом учете необходимо придавать важное значение учету затрат и определению себестоимости единицы продукции, что позволяет усилить контроль и выявить резервы экономного использования производственных ресурсов.

В теории учета выделяются несколько подходов к распределению затрат, что обусловлено разнообразием способов калькуляции. Чумаченко Н.Г. предложена группировка, состоящая из семи способов калькуляции:

---

<sup>72</sup> Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет, - 2000, - №17.

<sup>73</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: Аудит ЮНИТИ. 1996. - 638 с.



прямой признак, суммирование затрат, исключение затрат, коэффициентный, пропорциональный, комбинированный, нормативный.<sup>74</sup>

И.Н. Белый, утверждает, что методики калькуляции следует группировать по способу прямого расчета; способу исключения затрат на побочную продукцию; способу коэффициентов; способу распределения затрат пропорционально экономически обоснованной базе; способу суммирования затрат; комбинированному способу.<sup>75</sup>

Исследование способов калькулирования позволило определить все возможные варианты последовательности осуществления калькуляционных расчетов. Основные этапы калькулирования производственной себестоимости фармацевтических препаратов сводятся к прямому расчету и предварительному распределению затрат между видами продукции. Область применения нормативного калькулирования зависит от применяемого метода учета затрат.

Использование того или иного метода калькуляции зависит от выбранного объекта и способа калькуляции. Анализ методологии учета затрат на производство позволил сделать вывод, что учет затрат состоит из определенного алгоритма, включающего: классификацию затрат, учет, калькулирование.

Таким образом, определение составляющих метода учета затрат на производство позволяет определить общие подходы к терминологии, а также дает основание считать, что метод учета затрат на производство и метод калькулирования являются обособленными объектами исследования.

---

<sup>74</sup> Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1965. - 124 с.

<sup>75</sup> Овсячук В.Я. Формирование системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях: Монография. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2006. – 380 с.

## 2.2 Управление затратами с применением традиционных систем учета затрат «стандарт-кост» и «директ-костинг»

Традиционные системы учета, планирования и контроля не в полной мере могут обеспечить менеджеров фармацевтических организаций необходимой информацией, что снижает эффективность принимаемых экономических решений. Информация, получаемая в конце отчетного периода, как показывает практика, является малоэффективной, зачастую уже не пригодной для принятия эффективных решений. Устранение этих недостатков автор считает возможным посредством организации учета затрат и калькулирования себестоимости по системе «стандарт-кост», позволяющей оперативно учитывать и контролировать затраты в пределах установленных нормативов и выявлять отклонения от них.

Метод «стандарт-кост» был предложен в начале XX века в США. Г. Эмерсоном, Ф.У. Тейлором и другими американскими инженерами, которые выдвинули идеи, послужившие возникновению предпосылок становления системы учета затрат по нормативам. Применение стандартов было обусловлено выявлением «единственного наилучшего пути» использования материальных и трудовых ресурсов<sup>76</sup>.

Применение стандартов (норм) позволило Ф. Тейлору, Г. Эмерсону выявить наилучшее направление использования труда и материальных ресурсов. Нормативы обеспечивали информацией для планирования объема производственных затрат.

Г. Эмерсон считал, что все значение работы предприятия характеризует производительность. Работать продуктивно, значит, использовать минимальные усилия, в то время как работать напряженно – максимальные. Чтобы измерить производительность, по его мнению, следует использовать соотношение  $\text{затраты}_{\text{фактич.}} / \text{затраты}_{\text{стандарт.}}$ . Так как фактические затраты всегда должны быть меньше стандартных, то в данном случае всегда должно существовать соотношение  $\text{затраты}_{\text{стандарт.}} > \text{затраты}_{\text{фактич.}}$ .

---

<sup>76</sup> Жарикова, Л.А. Управленческий учет: Учеб. Пособие/ Л.А. Жарикова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. - 67 с.

На основе данной формулы Генри Лоуренс Гантт определил различия между непроизводственными и естественными затратами. На результате Генри Гантт вывел свое знаменитое правило: все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающее затраты.

Американский экономист Ч. Гаррисон в 1911 году впервые разработал и внедрил действующую систему определения затрат по нормативам. В 1918 году в своей работе «Учет себестоимости в помощь производству» он рассмотрел не только все недостатки определения «исторической» фактической себестоимости, но также привел множество вариантов использования «Стандарт-кост»<sup>77</sup>.

В двух положениях Ч. Гаррисон трансформировал идею «Стандарт-кост»:

– со стандартами в учете должны быть соизмеримы все произведенные затраты;

– при сравнении фактических и стандартных затрат, выявленные при этом отклонения должны быть разложены по причинам<sup>78</sup>.

Возникшая в 1919 году национальная ассоциация бухгалтеров-производственников, стала еще одной существенной причиной, которая способствовала признанию cost-метода «Стандарт-кост» в США. Она сыграла важную роль в обучении новых бухгалтеров.

Следующим этапом развития данного метода можно назвать 1931 год, когда М.Х. Жебрак, детально изучив все вероятные пути его реализации, представил «Стандарт-кост» в модифицированной форме в качестве нормативного метода учета затрат. Т. Дауни в 1934 году научно обосновал систему учета затрат на производство, которая использует принцип поправочных коэффициентов и отклонений только в цифрах итога, чтобы более четко разделить производственные затраты и прочие<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб./Н.П. Кондраков. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. -329 с.

<sup>78</sup> Керимов, В.Э. Организация управленческого учета по системе «стандарт-кост» / В.Э. Керимов // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – №3 – С. 15-36

<sup>79</sup> Жарикова, Л.А Управленческий учет: Учеб. Пособие/ Л.А. Жарикова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. - 67 с.

Нормативный учет затрат генерирует данные о затратах, используемых в различных целях (например, при оценке, планировании и контроле запасов). Нормативный учет затрат получил широкое распространение в США и Западной Европе. В России вопросы нормативного метода учета затрат раскрыты в трудах И.А. Басманова, М.А. Вахрушиной, А.А. Додонова, В.Э. Керимова, С.А. Николаевой, М.Ф. Овсийчук, В.Я. Овсийчука, В.И. Петровой, М.З. Пизенгольца, С.А. Стукова, А.Д. Шеремет и др.

Система «стандарт-кост» и нормативный метод учета затрат в своей основе базируется на общих методологических принципах управленческого учета: установление норм расходования сырья и материалов, нормативов затрат, выявление и учет отклонений с целью принятия своевременных эффективных управленческих решений по предотвращению непроизводительных расходов. Однако между ними имеются различия.

С помощью нормативного метода учета затрат руководители организации оказывают влияние на себестоимость фармацевтической продукции. Отличительные особенности нормативного метода учета затрат и метода «стандарт-кост» представлены в приложении 3. Этапы действия системы нормативного учета затрат представлены на рисунке 13.

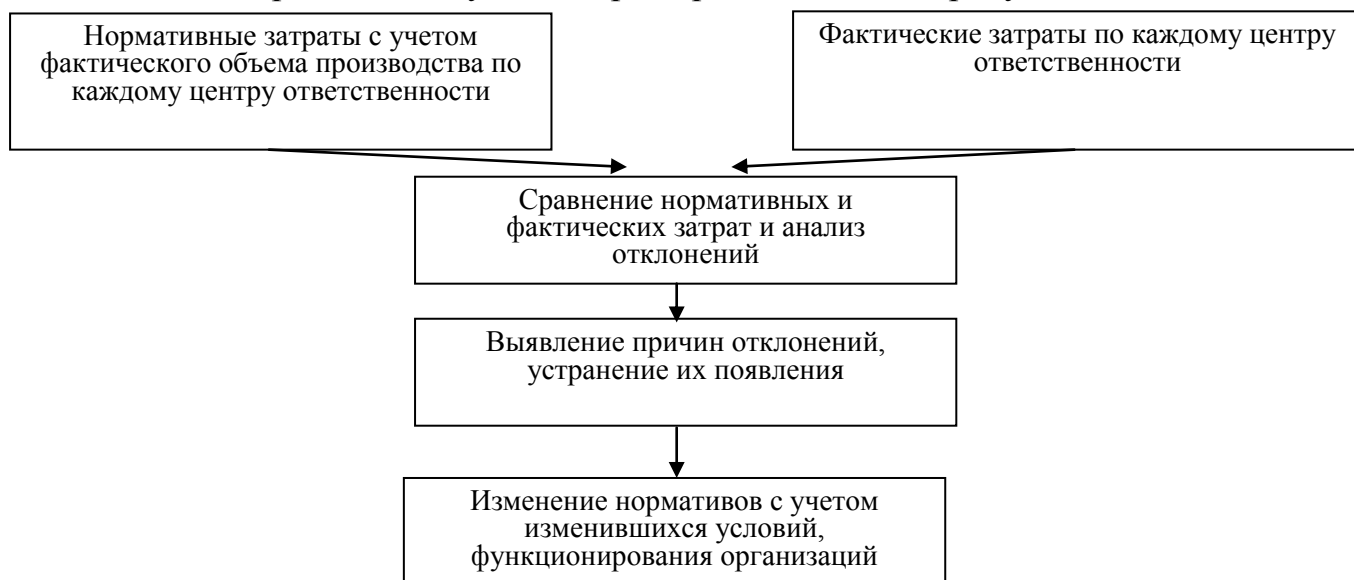


Рисунок 13 - Этапы реализации системы нормативного учета затрат

Управление затратами фармацевтических производственных организаций с учетом норм позволяет повысить эффективность производства лекарственных средств. Важным этапом системы «стандарт-кост» является

сравнение нормативных и фактических затрат и анализ отклонений, представляющих собой учетную и контрольную систему нормативного определения затрат (Рисунок 14).

На рисунке 14 представлена система контроля с обратной связью, которая включает в себя контроль фактических и прогнозируемых затрат. Целью такого контроля является выявление ошибок, фактов нарушений нормативных актов, внесение исправлений до возникновения отклонения от желаемых результатов. Контроль с обратной связью позволяет выявить ошибки после совершения фактов хозяйственной жизни, произвести корректировку нормативов затрат.



Рисунок 14 – Контроль затрат в системе «стандарт-кост»

Нормативные затраты используются для составления смет, так как они являются надежным источником определения необходимого размера производственных ресурсов. В сметах отражается потребность в денежном и натуральном выражении в материалах, трудовых ресурсах и других нормируемых видах ресурсов.

Результаты, которые рассчитаны в смете, могут отличаться от результатов, которые могут получиться фактически. В данном случае целесообразно составлять альтернативные сметы. Сравнение планируемых и фактических результатов, определение отклонений по ним является принципом работы внутреннего контроля фармацевтической производственной организации. Следовательно, принципами учета затрат методом «стандарт-кост» необходимо считать:

- 1) составление нормативной сметы затрат по каждой группе и видам лекарственных средств;
- 2) учет фактических затрат и их классификация на расходы по нормам и отклонениям от норм;
- 3) установление и анализ причин отклонений и их виновников;

4) определение фактической себестоимости произведенных лекарственных средств, отклонений от норм, изменение норм.

Выполнение данных принципов необходимо для целей получения достоверной информации о затратах и принятия эффективных управленческих решений. Правильность определения будущих затрат позволяет исчислять достоверную нормативную себестоимость производимой продукции и принять обоснованные экономические решения по ценообразованию. Производственные издержки играют важную роль при определении цен. Для отечественной фармацевтической продукции, которая не всегда является конкурентоспособной на международном рынке, это не всегда приемлемо. На рынках цены продаж на лекарственные средства определяются в условиях конкуренции, где производитель не способен влиять на них. Поэтому производственная фармацевтическая организация должна прогнозировать свои затраты ниже рыночных цен с учетом обеспечения уровня рентабельности отдельных групп и видов препаратов. При этом необходимо сосредоточиться на производстве качественных и дешевых препаратов, доступных гражданам со средними доходами.

Нормативы затрат упрощают оценку сырья и материалов, используемых на производство лекарственных препаратов. При традиционных методах учета, учет материалов осуществляется по фактической стоимости приобретения, а запасы готовой продукции и объем незавершенного производства - по фактической себестоимости.

При использовании системы «стандарт-кост» все запасы учитываются по нормативной стоимости единицы продукции или ресурса. В основе системы «стандарт-кост» фармацевтической производственной организации лежит определение норм расхода фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, нормативов затрат по статьям калькуляции.

Нормы производства фармацевтической продукции являются установленными ставками, необходимыми для приведения фактических затрат в соответствие со стандартами. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, за исключением серьезных обстоятельств деятельности фармацевтических производственных организаций (экономических, политических, производственных и др.). Отклонения фактических затрат от нормативных в течение года накапливаются на

отдельных счетах, предназначенных для отклонений, и полностью списываются на финансовые результаты фармацевтической производственной организации.

Фармацевтические производственные организации, применяющие систему «стандарт-кост», учет отклонений фактических затрат от нормативных расходов ведут на отдельных аналитических счетах: отклонения по расходу материалов, отклонения по заработной плате, отклонения по накладным расходам, отклонения от стандартной коммерческой себестоимости.

Методика расчета норматива затрат производственной фармацевтической деятельности по производству лекарственных средств за определенный период времени заключается в расчетном методе выделения затрат производства по каждой статье, связанной с производством лекарственных препаратов.

Расчет нормативов состоит из следующих этапов: определение затрат на производство лекарственных средств из общих издержек производственной фармацевтической организации; определение суммарной нагрузки производственного персонала в единицах трудоемкости за анализируемый период времени; определение тарифов оплаты труда при производстве лекарственных средств.

При формировании единых нормативов следует определить стоимость изготовления и расфасовки лекарственных препаратов с последующим усреднением показателей. Информационной базой для определения затрат выступают данные бухгалтерского учета и отчетности фармацевтической производственной организации за отчетный период. Ввиду отсутствия учета затрат производства при изготовлении лекарств и их расфасовке, а также изделий медицинского назначения, автор считает, что целесообразно выделить их из общих затрат организации расчетным путем по всем статьям расхода. Методика расчета затрат производства лекарств представлена в приложении 4.

Количество условных производственных единиц отражает полную трудоемкость работы по изготовлению одной единицы лекарственного средства и изделия медицинского назначения. За одну производственную единицу условно принята работа, выполняемая в течение 10 мин.

Например, для установления полной трудоемкости изготовления одной единицы лекарственного препарата необходимо учитывать затраты времени на оформление заказа, затраты времени на изготовление лекарственного препарата, расфасовку, маркировку, укупорку, стерилизацию и отпуск лекарственного препарата, а также затраты времени на подготовительно-заключительные, организационно-методические работы.

За единицу изготовления стерильных, твердых и жидких лекарственных препаратов берется лекарственное средство, оформленное в соответствии с действующими стандартами. Стерильные лекарственные формы представляют собой инъекционные, инфузные, офтальмологические растворы. В состав жидких лекарственных форм включаются растворы и капли для внутреннего и наружного применения. В состав твердых лекарственных форм включаются таблетки. Мази представляют собой пасты, суспензии и эмульсии. За одну единицу порошков и суппозиториев условно принята лекарственная форма с расфасовкой на 10 доз.

Количество условных производственных единиц по видам работ, связанных с изготовлением и расфасовкой лекарственных форм и изделий медицинского назначения, представлено в таблице 5.

Таблица 5 - Пересчет изготовленных и расфасованных лекарственных средств и изделий медицинского назначения в условных производственных единицах

| Наименование лекарственных форм и изделий медицинского назначения | Единица лекарственной формы и изделий медицинского назначения | Количество условных единиц по видам работ |       |  |  |
|---|---|---|-------|--|--|
|   |   | Изготовление лекарственных форм           |       | Изготовление заготовок (с учетом расфасовки) | Расфасовка ангро и изделий медицинского назначения             |
|   |   | С числом ингредиентов до 3-х              | Ангро |  |  |
| 1. Стерильные, глазные капли                                      | 1 фл.   | 2,0                                       | 1,5   | 1,25   | -  |
| 2. Жидкие   | 1 фл.   | 1,5                                       | 0,75  | 1,0  | до 0,1-0,25;<br>0,1-1 л. – 0,5;<br>свыше 1 л. 0,5 за каждый л. |
| 3. Настои, отвары   | 1 фл.   | 2,5                                       | -     | -  | -  |
| 4. Порошки - дозированные   | 10 пор.   | 2,25                                      | 1,25  | 1,5  | весочками-1,0<br>дозаторами-0,5                                |
| за каждый последующий порошок                                     |   | 0,08                                      | 0,08  | 0,08   | -  |
| - недозированные  | 1 пор.  | 1,5                                       | 0,75  | -  | 0,5  |
| 5 Мази  | 1 б. с массой до  |   |       |  |  |



|   |                           |      |      |      |      |
|---|---------------------------|------|------|------|------|
|   | 0,5 кг                    | 2,5  | 2,0  | 2,25 | 1,0  |
|   | 0,5-1,0 кг                | 3,0  | 2,25 | -    | -    |
|   | св. 2 кг                  | 3,25 | 2,50 | -    | -    |
| 6. Суппозитории за каждую последующую суппозиторию  | 10 суп.                   | 4,25 | -    | 3,75 | -    |
|   |                           | 0,13 | -    | 0,13 | -    |
| 7. Пиллюли за каждую последующую пиллюлю  | 10 пил.                   | 3,25 | -    | -    | -    |
|   |                           | 0,3  | -    | -    | -    |
| 8. Сборы (чай) лекарственных трав за каждый последующий ингредиент после 3-х ингредиентов | 1 уп.                     | 2,0  | 1,0  | 1,5  | 0,75 |
|   |                           | 0,11 | -    | -    | -    |
| 9. Одно отвешивание ядовитого (наркотического и одурманивающего) лекарственного вещества  |                           | 0,2  | -    | -    | -    |
| 10. Таблетки, ампулы  | 1 уп. (10-20 амп., табл.) | -    | -    | -    | 0,2  |
| 11. Вата  | 1 уп.                     | -    | -    | -    | 0,2  |
| 12. Марля   | 1 м.                      | -    | -    | -    | 0,1  |
| 13. Клеенка   | 1 м.                      | -    | -    | -    | 0,1  |
| 14. Вода очищенная  | 1 л.                      | -    | -    | -    | 1,5  |
| 15 Кислород   | 1 под.                    | -    | -    | -    | 0,75 |
| 16. Горчичники  | 10 шт.                    | -    | -    | -    | 0,05 |

Исследование автора позволяет сделать вывод, что целесообразнее всего вести учет фармацевтических субстанций в организации нормативным методом, что связано со спецификой данных организаций. Лекарственное средство состоит из множества действующих веществ. Поэтому фармацевтические производственные организации, выпускающие медицинские препараты, закупают и хранят на складах различное сырье и материалы, которые имеют сроки годности.

Нормативы затрат разрабатываются по каждому виду лекарственных средств, что представлено в таблице 6. Затраты на материалы собираются на счете «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Разницу между фактическими расходами и нормативной стоимостью материалов с кредита счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» бухгалтер относит на дебет счета «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Таблица 6 - Расчет норматива затрат на материалы по производству препарата «Кардиомагнил»

| № п/п | Наименование действующего вещества  | мг. в 100 мг. | Сумма, руб. |
|-------|---|---------------|-------------|
| 1     | Основные материалы  | 90,2          | 108,24      |
|       | в том числе:  | 75            | 90          |
| 1.1   | ацетилсалициловая кислота   |               |             |
| 1.2   | магния гидроксид  | 15,2          | 18,24       |
| 2     | Вспомогательные расходы   | 9,8           | 11,76       |
|       | в том числе:  |               |             |
| 2.1   | крахмал кукурузный, целлюлоза микрокристаллическая, магния стеарат, крахмал картофельный, гипромеллоза (метилгидроксипропилцеллюлоза 15), припленгликоль, тальк | 9,8           | 11,76       |
|       | Всего   | 100           | 120         |

При расчете норматива по оплате труда производственных рабочих необходимо учитывать нагрузку на одного работника в условных производственных единицах за месяц в зависимости от длительности отпуска и рабочей недели, что составляет: 940 ед. при отпуске в 24 дня и 36-часовой рабочей неделе; 1064 ед. при отпуске в 24 дня и 40-часовой рабочей неделе. В районах Крайнего Севера нагрузка составляет: 880 ед. при 36-часовой рабочей неделе и 1026 ед. при 40-часовой рабочей неделе. В местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, 900 ед. при 36-часовой рабочей неделе и 1050 ед. при 40-часовой рабочей неделе.

Суммарная нагрузка производственных рабочих в условных единицах рассчитывается путем умножения общей фактической численности рабочих, занятых в процессе изготовления и расфасовки лекарственных препаратов, на нагрузку одного работника за определенный период.

Затраты на оплату труда основных работников фармацевтической производственной организации с отчислениями определяются с помощью норматива затрат на оплату труда, установленного на основе планируемого объема выпуска продукции и расценок за единицу продукции. Оплата труда вспомогательного персонала устанавливается повременно. В таблице 7 представлено применение нормативного метода учета затрат на оплату труда.

Согласно Положению об оплате труда, норматив на оплату труда, рассчитанный по расценкам за продукцию, может увеличиваться на премию 12%, что составляет 49178,40 руб. (409820000 руб. x 12%).

Таблица 7 - Расчет норматива затрат на оплату труда по производственному цеху за декабрь 2013 г.

| Показатели  | Ед. изм. | Плановый объем производства продукции | Расценка за единицу продукции, руб. | Норматив оплаты труда по расценкам за продукцию, руб. |
|---|----------|---------------------------------------|-------------------------------------|---|
| Оператор технологического оборудования  |          |                                       |                                     |   |
| - Противовирусные средства  | т        | 32000                                 | 1,80                                | 57600   |
| - Противопаркинсонические средства  | т        | 45000                                 | 1,60                                | 72000   |
| - Витамины  | т        | 27800                                 | 1,20                                | 33360   |
| Оператор по обслуживанию производственной линии                               | т        | 32000                                 | 1,30                                | 41600   |
| Вспомогательный рабочий - слесарь по ремонту оборудования                     | т        | 32000                                 | 0,62                                | 19840   |
| Вспомогательный рабочий - слесарь линии упаковки                              | т        | 32000                                 | 0,67                                | 21440   |
| Лаборант  | т        | 32000                                 | 0,25                                | 8000  |
| Начальник смены (мастер)  |          |                                       |                                     |   |
| - Противовирусные средства  | т        | 32000                                 | 0,96                                | 30720   |
| - Противопаркинсонические средства  | т        | 45000                                 | 0,82                                | 36900   |
| - Витамины  | т        | 27800                                 | 0,74                                | 20572   |
| Оператор (аппаратчик) технологического оборудования помощник начальника смены |          |                                       |                                     |   |
| - Противовирусные средства  | т        | 32000                                 | 0,76                                | 24320   |
| - Противопаркинсонические средства  | т        | 45000                                 | 0,62                                | 27900   |
| - Витамины  | т        | 27800                                 | 0,56                                | 15568   |
| Итого   | х        | х                                     | х                                   | 409820  |

Издержки производства на одну единицу определяются путем деления суммарных издержек производственной деятельности по статьям на суммарную нагрузку производственных рабочих в условно-производственных единицах. При умножении издержек одной производственной единицы на количество условных производственных единиц, приведенных в таблице 5, рассчитывается тариф каждого лекарственного препарата (Таблица 8).

Таблица 8 - Расчет на одну производственную единицу

| Издержки производственной деятельности (тыс. руб.) (И) | Издержки производственной деятельности, учитывающие уровень рентабельности (тыс. руб.) (И+К) (х) | Фактическая численность производственного персонала (ч) | Суммарная нагрузка в условно-производственных единицах (ед.ч.) (xx) | Затраты на одну производственную единицу (руб.) (И + К) / ед.ч |
|--|--|---|---|--|
| 1773,893   | 1915,804   | 31  | 29140   | 66   |
| (х) для данного примера взят уровень рентабельности 8% |  |   |   |  |
| (xx) условная производственная единица 940             |  |   |   |  |

При издержках одной производственной единицы в размере 66 руб. норматив затрат на 100 таблеток составит 132 руб. (66 x 0,2 x 10).

Корректировка тарифов происходит путем их увеличения в число раз, соответствующее изменениям размера затрат за конкретный период времени. В случае изменения численности сотрудников расчеты осуществляются по формуле:

$$K_1 = \frac{I_1 - Ч_2}{I_2 - Ч_1} \quad (1)$$

где,  $K_1$  – корректирующий коэффициент;

$I_1$  - издержки, применяемые при расчета тарифов;

$I_2$  - издержки, которые были подвержены изменениям;

$Ч_1$  - численность производственного персонала, взятая в основу тарифов;

$Ч_2$  - изменившаяся численность производственного персонала.

На величину рассчитанного коэффициента умножают тарифы по всем лекарственным формам и изделиям медицинского назначения, а также кислороду.

К мероприятиям по формированию нормативной системы учета и контроля можно отнести приказы руководителей, постановления Совета директоров по внедрению нормативной системы учета и контроля. План мероприятий по формированию нормативной системы учета и контроля должен включать следующие работы:

1) принятие решения о формировании нормативной системы учета и контроля;

2) проектирование приказа по организации подготовки внедрения нормативного метода;

3) установление единых цен на товары, работы, услуги;

4) формирование графика документооборота, устанавливающего сроки составления и оборота первичных документов, обязанности специалистов, ответственных за их составление, обработку и отражения информации на счетах бухгалтерского учета;

5) утверждение должностных инструкций менеджеров организации с указанием прав, обязанностей и ответственности;

6) анализ существующих норм, систем оплаты труда, нормативов расходования материалов;

7) установление нормативов на отдельные виды работ.

Наиболее важным этапом формирования нормативного метода учета и контроля выступает утверждение Положения о нормативной системе учета и контроля, отражающего сущность данного метода, его цели и задачи.

В 1936 году американским ученым Дж. Гаррисоном было создано учение о системе «директ-костинг», в котором содержалось требование учитывать в составе себестоимости только прямые расходы.<sup>80</sup> Сторонники полной себестоимости утверждали, что она необходима для собственников, инвесторов и менеджеров. Однако система «директ-костинг» стала распространенным методом учета затрат, поскольку в ней придается большое значение расчету себестоимости реализованной, а не произведенной продукции.

В качестве основной причины появления и широкого распространения «директ-костинга» можно выделить бухгалтерскую причину, поскольку все затраты делятся на затраты, относящиеся к отчетному периоду (постоянные) и затраты, связанные с производством продукции (переменные). В состав себестоимости целесообразно включать только прямые затраты. При этом в балансе организации в каждом отчетном периоде оценка незавершенного производства занижена, а расходов - завышена.

В 30-е годы XX века зарубежные экономисты В. Раутенштраух, Дж. Х. Уильямс, Ч.М. Кнопфель проводили исследования в области системы «директ-костинг». Учеными были сделаны разработки в области промежуточного бюджетирования и проведен анализ критического количества производства продукции. Вклад в развитие системы «директ-костинг» внес ученый К. Румель, сущность идеи которого заключается в разделении затрат, пропорциональных объему и длительности календарного периода.<sup>81</sup>

После второй мировой войны система «директ-костинг» получила дальнейшее развитие, что позволило усилить контроль производственных затрат и этим стимулировать дальнейшие исследования проблемы

---

<sup>80</sup> Керимов В.Э. Проблемы организации управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации (теоретические аспекты). – М.: МУПК, 2000.

<sup>81</sup> Там же.

калькулирования себестоимости. При этом важным является осуществление анализа точки критического объема производства при определенной базе постоянных затрат. В результате этого в начале пятидесятых годов в США ряд фармацевтических производственных организаций стали возвращаться к учету только прямых затрат. Кроме фармацевтических субстанций и оплаты труда рабочих, стали относить еще и переменные накладные расходы, которые получили название условно-переменные расходы.

Внедрение системы «директ-костинг» в США относится к 1953 году, когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала отличия и преимущества этой системы в сравнении с традиционной.

В настоящее время система «директ-костинг» распространена в развитых странах. Например, в Германии и Австрии этот метод получил название «учет частичных затрат» или «учет суммы покрытия», в Великобритании – «учет маржинальных затрат», во Франции – «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».<sup>82</sup>

В России широкое распространение имеет система учета полной себестоимости и совсем не применяется система учета усеченной себестоимости, т.е. по прямым затратам. Однако нет единого мнения экономистов о том, что представляет по экономическому содержанию система «директ-костинг». В таблице 9 представлены основные мнения различных авторов по термину «директ-костинг».

Таблица 9 – Мнение авторов по термину «директ-костинг»

| Автор                        | Определение   |
|------------------------------|---|
| В.Б. Ивашкевич <sup>83</sup> | Директ-костинг – это система учета затрат на производство и продажу, базирующаяся на разделении общих издержек предприятия на постоянные, т.е. не зависящие от количества продукции, произведенной и (или) проданной, за данный период времени, и переменные, т.е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за это время. |
| Л.А. Жарикова <sup>84</sup>  | Основой «директ-костинга» (называемого методом неполной (усеченной) себестоимости) является разделение затрат на переменные и постоянные. При этом постоянные затраты считаются затратами периода и не распределяются между   |

<sup>82</sup> Керимов В.Э. Проблемы организации управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации (теоретические аспекты). – М.: МУПК, 2000.

<sup>83</sup> Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр: Инфра-М, 2011. – 576 с.

<sup>84</sup> Жарикова, Л.А. Управленческий учет: Учеб. Пособие/ Л.А. Жарикова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. - 87 с.

|                                     |  |
|-------------------------------------|--|
|                                     | изделиями, а прямо относятся на результаты. Остатки готовой продукции оцениваются только по переменным затратам.   |
| И. Г. Кукукина <sup>85</sup>        | Директ-костинг – система учета и калькулирования себестоимости единицы продукции на основе переменных затрат.  |
| Т.А. Понкрашева <sup>86</sup>       | Директ-костинг - калькуляция основанная на учете переменных затрат учитывает только переменные затраты, а постоянные относятся на реализованную продукцию и рассматриваются как расходы текущего периода.  |
| Ж.А. Иванова <sup>87</sup>          | Калькулирование себестоимости продукции по системе директ-костинг обеспечивает контроль над постоянными издержками, за вложениями в получение прибыли каждого выпускаемого вида продукта, за соблюдением ассортимента выпуска продукции. Такие калькуляции выявляют неконтролируемые центрами ответственности издержки, различия между прибыльными и неприбыльными операциями, поведение издержек относительно нормативов.   |
| Экономический словарь <sup>88</sup> | Метод калькуляции продукции (работ, услуг) по неполной себестоимости означает, что в себестоимость включаются все расходы, кроме общехозяйственных. Общехозяйственные расходы в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются и списываются непосредственно на выручку от реализации. При определении неполной себестоимости, общехозяйственные расходы (счет 26) списываются в дебет счета 90 «Продажи». Метод формирования неполной себестоимости именуется также директ-костингом. |
| Бизнес-словарь <sup>89</sup>        | Директ-костинг - метод учета в системе контроллинга, основанный на определении реальной стоимости продукции и услуг вне зависимости от расчетных условно-постоянных и накладных расходов.  |

Ряд экономистов считает, что «директ-костинг» выступает системой учета затрат на производство. По мнению Н.Г. Чумаченко, И.С. Мацкевичус, С.А. Стукова, «директ-костинг» - это ведение учета производственных затрат по сокращенной номенклатуре в части переменных затрат. В отличие от них, С.С. Сатубалдин отмечает, что термином, наиболее точно характеризующим содержание этой системы, выступает калькулирование себестоимости по переменным затратам.<sup>90</sup>

Разнообразие мнений среди российских ученых о толковании системы «директ-костинг» определено тем, что специалисты пытаются определить западную систему учета с позиции методов учета затрат и калькулирования себестоимости, действующих в стране.<sup>91</sup>

Систему учета «директ-костинг» фармацевтические производственные организации имеют возможность организовать в соответствии с выбранной

<sup>85</sup> Кукукина, И. Г. Управленческий учет / И.Г. Кукукина. – Иваново, 2001. – 43 с.

<sup>86</sup> Понкрашева, Т.А. Управленческий учет: Конспект лекций / сост. Т.А. Понкрашева, НовГУ им. Ярослава Мудрого. – Новгород, 2001. – 24 с.

<sup>87</sup> Иванова, Ж.А. Операционный анализ: Учебное пособие / Ж.А. Иванова. - Улан-Удэ: Издательство РИО ВСГУ, 2005. - 77 с.

<sup>88</sup> Экономический словарь//Internet resource: [http:// www.slovarus.ru/?di=179302](http://www.slovarus.ru/?di=179302)

<sup>89</sup> Бизнес-словарь//Internet resource:[http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=&word\\_i=26085](http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=&word_i=26085)

<sup>90</sup> Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. - М.: Финансы, 1980. - 141 с.

<sup>91</sup> Сандрикова Т.С. Теория и практика управленческого учета в сельском хозяйстве. - М.: ООО «Горжковская типография», 2002.

учетной политикой. Учетные записи по счетам управленческого учета завершаются сопоставлением дебетового и кредитового оборота по счету «Продажи». При этом на счете «Продажи» определяются два финансовых результата: маржинальный доход и прибыль от продажи продукции (Таблица 10).

Таблица 10 - Себестоимость продаж фармацевтических препаратов фармацевтической производственной организации по системе «директ-костинг»

| Показатели                                     | Сумма, тыс. руб. |
|--|------------------|
| 1. Объем продаж                                | 850000           |
| 2. Переменные расходы                          | 350000           |
| 3. Маржинальный доход (п.1 – п.2)              | 500000           |
| 4. Постоянные расходы                          | 200000           |
| 5. Итого производственных расходов (п.2 + п.4) | 550000           |
| 6. Чистая прибыль (п.1 – п.5)                  | 300000           |

При постановке учета затрат данные по счету 90 «Продажи» выступают источником информации для составления калькуляции себестоимости проданной продукции. Калькулирование с использованием метода «директ-костинг» для фармацевтических производственных организаций предполагает расчет чистой прибыли по видам продукции и по отчетным периодам (Таблица 11). Аналогично традиционной схеме учета затрат на производство, система «директ-костинг» может использовать счет «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Таблица 11 - Калькулирование продукции по методу «директ-костинг» в ОАО «Ферейн», тыс. руб.

| Показатели  | Виды продукции                        |                    |                 |                        | Всего |
|---|---------------------------------------|--------------------|-----------------|------------------------|-------|
|   | Докси-циклин-Ферейн лиофилизат 100 мг | Галоперидол-Ферейн | Рибоксин-Ферейн | Кокарбок-силаза-Ферейн |       |
| 1. Запасы фармацевтических препаратов на складе на начало периода (на продажу), руб.                      | 800                                   | 500                | 220             | 320                    | 1840  |
| 2. Производственные переменные расходы, руб.  | 4020                                  | 3740               | 800             | 1000                   | 9560  |
| 3. Запасы фармацевтических препаратов на конец периода, руб.  | 1300                                  | 400                | 500             | 485                    | 2360  |
| 4. Себестоимость реализованных фармацевтических препаратов по переменным расходам, руб. (п.1 + п.2 - п.3) | 3704                                  | 3856               | 520             | 835                    | 9040  |
| 5. Общепроизводственные расходы, руб.   | 540                                   | 580                | 124             | 116                    | 1360  |
| 6. Итого производственных затрат, руб. (п.4 + п.5)  | 4244                                  | 4436               | 644             | 951                    | 10400 |



|   |      |      |      |      |       |
|---|------|------|------|------|-------|
| + п.5)  |      |      |      |      |       |
| 7. Объем продаж фармацевтических препаратов, руб.       | 5792 | 6429 | 1844 | 1164 | 14000 |
| 8. Маржинальный доход, руб. (п.7 – п.6)                 | 1548 | 1993 | 1200 | 213  | 3600  |
| 9. Общехозяйственные расходы и расходы на продажу, руб. | 1296 | 1168 | 248  | 120  | 2740  |
| 10. Чистая прибыль, руб.                                | 252  | 825  | 952  | 93   | 860   |

В соответствии с объемом заказов определяется объем производства, величина затрат, продажная цена, что позволяет спрогнозировать определенную величину прибыли, как балансовую, так и чистую. Калькулирование себестоимости продукции по методу «директ-костинг» позволяет использовать его в системе бюджетирования, в которой осуществляется анализ «затраты-объем-прибыль». Этот анализ позволяет получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр бизнес-процесса или несколько таких параметров.

Если рассматривать проблему относительно составления калькуляций, то можно сделать вывод о том, что в настоящее время не существует системы калькулирования затрат, позволяющей точно рассчитать себестоимость единицы фармацевтической продукции. Любое распределение затрат на фармацевтическую продукцию дает неверное представление о ее фактической себестоимости. В данном случае наиболее точной и правильной выступает калькуляция по прямым (переменным) расходам, что отвечает принципам калькулирования по методу «директ-костинг». При этом в калькуляцию входят расходы на производство определенного вида продукции. Следовательно, при исчислении себестоимости лекарственных средств важны способы отнесения затрат на определенный вид фармацевтической продукции.

Как известно, постоянные затраты не связаны с производством конкретного вида лекарственных препаратов, а носят периодический характер и связаны с выпуском всего объема фармацевтической продукции. В этой связи утверждение, что данные расходы должны включаться в исчислении себестоимости единицы фармацевтической продукции, неправомерно.

В деятельности фармацевтических производственных организаций в целях формирования достоверной информации необходимо объединить в систему управленческого учета методы учета затрат и калькулирования

себестоимости продукции, определения финансовых результатов от продаж, анализа расходов на продажу.

В целях повышения аналитичности учета и возможности контроля переменных и постоянных затрат целесообразно выделить их с более глубокой детализацией по элементам затрат. Калькулирование себестоимости по переменным расходам увеличивает полноту и точность калькуляций, так как в их состав входят только расходы, непосредственно связанные с производством данного вида фармацевтической продукции.

Это приводит к сокращению учетно-калькуляционных работ и увеличению сроков, периодичности составления отчетных калькуляций до одного раза в квартал. Использование в практике нормативных калькуляций отдельных видов фармацевтических препаратов по статьям переменных затрат выступает одной из составляющих интеграции системы «директ-костинг» и отечественного нормативного учета, что позволяет повысить оперативность и информированность менеджеров для принятия управленческих решений.

Эффективность использования метода «директ-костинг» заключается в снижении контролируемых статей затрат, а также в выявлении продукции с наибольшей рентабельностью по каждому центру затрат, что позволит определить экономическую выгоду деятельности отдельных центров и изыскать резервы для снижения затрат.

### 2.3 Концепции учета затрат с применением прогрессивных систем управления и контроля деятельности фармацевтических производственных организаций

В настоящее время фармацевтические производственные организации ориентированы на выпуск качественных фармацевтических препаратов при оптимальных затратах на их производство. При этом особое значение приобретают современные формы и методы организации труда, управления производством. В этой связи интерес представляет метод управления производством по системе ЛТ («just-in-time», т.е. «точно в срок»). Система ЛТ зародилась в Японии в середине семидесятых годов XX в. в компании

«Тойота». Автором системы - является вице-президент компании «Тойота» Тайиши Оно.

Внедрение JIT начинается с реорганизации экономического субъекта, модернизации производства, уменьшения производственных потерь. На практике наблюдаются ситуации, при которых полное устранение потерь будет неоптимальным решением, когда предельный доход от использования потока небольших резервных запасов значительно превышает предельные издержки. Основным принцип JIT заключается в организации производства, в котором фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы посредством производственного процесса превращаются в лекарственные препараты высокого качества с конкурентоспособными затратами.

Производство фармацевтических препаратов с высокой добавленной стоимостью достигается путем систематического снижения всех потерь. В основу системы положен принцип, который заключается в том, что производство возможно только в том случае, если в этом возникает необходимость. Снабжение производства целесообразно осуществлять малыми партиями по необходимости, в результате чего снизится уровень запасов. Запасы могут доставляться к моменту их использования в производственном процессе. Часть косвенных затрат переводится в разряд прямых. Использование этой методики позволит фармацевтической производственной организации избавиться от лишних издержек путем сокращения непроизводительных расходов: расходов на выпуск излишних препаратов, простоев оборудования, персонала, расходов на содержание излишних складских помещений, потерь, связанных с наличием дефектов фармацевтической продукции. Основное внимание уделяется качеству и стоимости препаратов, а не уровню закупочных цен на запасы.

Движение или поток фармацевтических субстанций и лекарственных препаратов при производстве фармацевтических препаратов можно представить в виде следующих основных операций: исследование и разработка, технологическая операция, перемещение, контроль, простой, хранение.

Стандартами производственными операциями являются:

- технологическая операция, которая включает процесс производства;

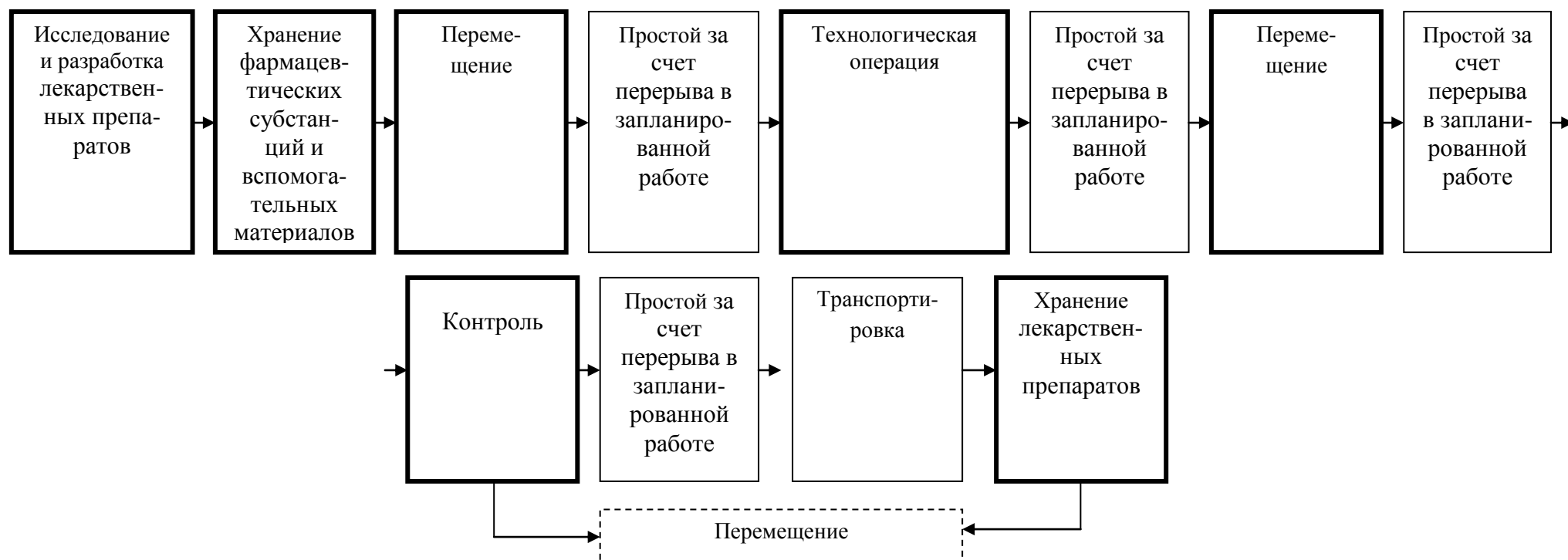
- перемещение фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов между различными операциями;
- исследование и разработка выпускаемых фармацевтических субстанций и лекарственных препаратов;
- контроль качества фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов;
- контроль качества лекарственных препаратов;
- простои за счет перерыва в запланированной работе работников, обслуживающих технологическую линию;
- кратковременное хранение фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов, лекарственных препаратов при их использовании в других процессах.

Добавленная стоимость создается только в процессе производства лекарственных средств, так как здесь происходит физическое изменение препарата. Остальные операции приносят дополнительные расходы и считаются потерями.

Последовательность производства фармацевтических препаратов при традиционном способе партиями и аналогичном производстве при внедрении системы ЛТ представлена на рисунке 15.

Производство фармацевтических препаратов осуществляется по участкам или по видам производственных линий. Схема технологического процесса производства лекарственных препаратов на примере спреев представлена на рисунке 16. В США и Европейском Союзе такое производство составляет около 80% всего выпуска фармацевтических препаратов. При такой организации производства фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы перемещаются между производственными процессами.

В связи с отсутствием мест хранения для запущенных в производство фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, между операциями их приходится перемещать для хранения на склад.



- партионное производство
- производство по системе JIT
- совпадение бизнес-процессов

Рисунок 15 – Схема производственного процесса фармацевтических препаратов

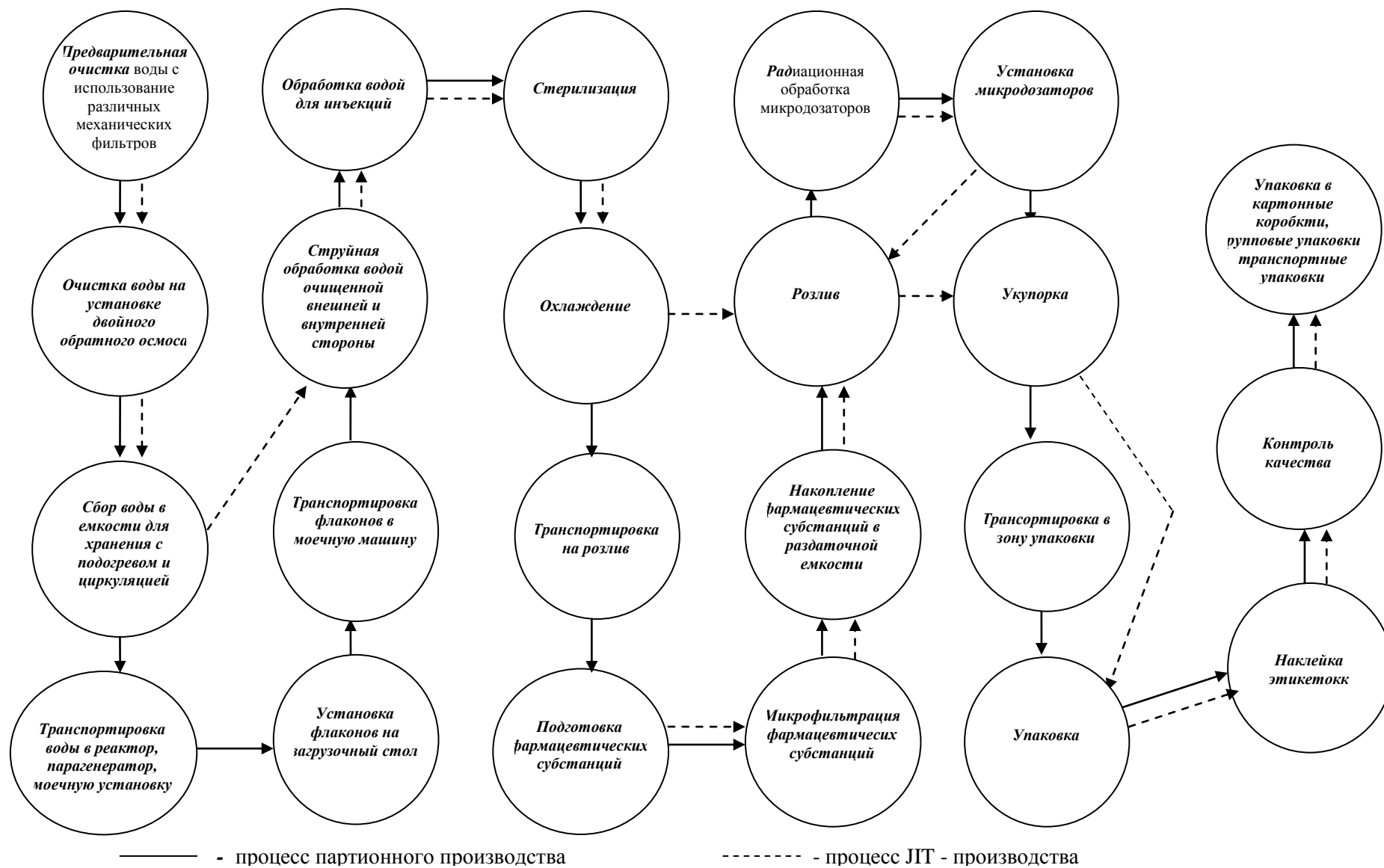


Рисунок 16 - Схема технического процесса производства лекарственных препаратов в виде спреев

По мере необходимости из запаса их доставляют на следующий участок. На каждом участке фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы могут простаивать в ожидании свободного оборудования для производства лекарственных средств. Аналогичные простои происходят и при ожидании внутренних контролеров качества.

Таким образом, на создание добавленной стоимости лекарственных препаратов тратится небольшая часть общего времени производства.

Фармацевтическими организациями время простоя может быть снижено за счет организации производства по участкам с линейным размещением оборудования. Однако потери сохранятся, так как производство основных фармацевтических субстанций и препаратов ведется партиями, а на самом основном технологическом процессе создаются большие резервные запасы.

По системе ЛТ на фармацевтических производственных организациях к производственному потоку применяется подход, целью которого является создание максимальной добавленной стоимости и организации системы производства по идеальной схеме (Рисунок 16).

Требования к созданию производственного процесса с высокой добавленной стоимостью заключаются в недопущении производственных потерь: перепроизводства, простоев, перемещений, лишних запасов, лишних непроизводительных операций и брака. В таблице 12 представлены направления организации производственного процесса.

Таблица 12 – Влияние улучшения производства на уменьшение потерь

| Улучшение потока  | Уменьшаемые потери  |
|---|---|
| 1. Устранение ненужных технологических операций                   | Перепроизводство<br>Дефектные изделия                       |
| 2. Минимизация длительности обязательных технологических операций | Технология производства<br>Лишние производственные операции |
| 3. Устранение ненужных перемещений                                | Перемещение   |
| 4. Минимизация обязательных перемещений                           | Перемещение   |
| 5. Устранение обособленного контроля                              | Ожидание  |
| 6. Устранение простоев  | Ожидание  |
| 7. Устранение незавершенного производства                         | Перепроизводство<br>Ненужные запасы                         |
| 8. Минимизация хранения сырья, материалов и готовой продукции     | Перепроизводство<br>Ненужные запасы                         |

При создании производственного процесса с высокой добавленной стоимостью необходимо выполнять следующие условия. Первое условие заключается в том, что при создании производственного процесса с высокой добавленной стоимостью основными партнерами являются поставщики.

В настоящее время фармацевтические производственные организации подразумевают, что роль поставщиков заключается в своевременной доставке на производство качественных фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов. В системе ЛТ поставщикам отводится роль партнеров по улучшению качества фармацевтических препаратов.

Второе условие заключается в том, чтобы учитывать требования покупателей. Эта концепция включает внешнего и внутреннего покупателя.

Покупатель, который задействован в цепочке от начала производства до отправки готовых фармацевтических препаратов внешним заказчиком, становится одновременно внутренним покупателем и поставщиком.

Третье условие заключается в организации непрерывного процесса деятельности на всех уровнях экономического субъекта. Это является принципом непрерывности совершенствования процесса производства, где главная роль принадлежит производственным рабочим. Указанные условия являются основой различных программ ЛТ.

В фармацевтических производственных организациях каждый компонент препарата производится в больших количествах, что вызвано длительным временем переналадки производственного оборудования. Чтобы перейти на выпуск других форм препаратов, нужно сменить штампы в прессе, что занимает несколько часов рабочего времени. Это время компенсируется большими партиями изготавливаемых компонентов. Если организация, работает по системе ЛТ, то необходимость в этом может быть устранена с введением процесса смены штампов форм лекарственных препаратов за восемь минут, что позволит резко уменьшить объемы запасов.

Из-за больших размеров партий невозможно достичь непрерывного потока на производстве компонентов. При помощи процесса смены штампов форм лекарственных препаратов и уменьшившихся партий компонентов фармацевтические производственные организации смогут организовать весь процесс, начиная с поступления сырья и материалов и заканчивая выходом лекарственных препаратов, в единый непрерывный процесс, тем самым



приблизившись к идеалу. Кроме того, с уменьшением размера партии улучшается качество. При ритмичном выпуске все компоненты после своего производства используются при производстве лекарственных средств. Брак выявлялся, когда компонент или препарат был только выпущен из производственного процесса.

Кроме того, время переналадки может быть уменьшено и на стадии расфасовки и упаковки, поэтому фармацевтические производственные организации могут быстрее переходить на выпуск новых препаратов. Выпускать сразу несколько препаратов выгодно и это необходимо в условиях сильно сегментированного российского рынка лекарственных средств. При производстве широкого ассортимента лекарств повысится уровень покупательского сервиса и уменьшится запас готовой продукции.

При производстве малыми партиями снижается объем незавершенного производства, однако самым главным источником чрезмерных запасов являются резервные запасы и заделы между рабочими местами.

Плановые запасы, или запасы на случай непредвиденных обстоятельств, защищают от сбоев в ритме выпуска лекарственных средств при остановках производственного оборудования. Причиной остановок производственного процесса может быть поломка оборудования, несоответствие или нехватка компонентов. В таких случаях недостающие компоненты берут из запаса, а в это время срочно ищут решение возникшей проблемы. Запасы в этом случае являются самой значительной формой потерь. При устранении или резком сокращении запасов поломка оборудования превращается в остановку всего производственного процесса.

Для уменьшения потерь в связи с плановыми резервными запасами необходимо устранить причины остановок оборудования. Для этого применяются несколько инструментов ЛТ:

1. Планово-предупредительный ремонт оборудования, целью которого является предотвращение поломок и остановок производства. Для этого нужно неукоснительно следовать графикам планового ремонта.

2. Управление качеством: устраняются задержки производства, вызванные проблемами качества препаратов. Управление качеством включает программы, в которых для предотвращения брака применяются такие методы, как статистический контроль процессов, повышение знаний о качестве лиц,

определяющих его; совершенствование технологического процесса. Указанные виды контроля представляют собой концепцию внутреннего поставщика - внутреннего покупателя в действии. У каждого оператора есть как вышестоящий внутренний поставщик, так и нижестоящий внутренний потребитель; каждый оператор отвечает за входной контроль компонентов, получаемых от внутреннего поставщика, и выходной контроль компонентов или готовых препаратов, которые он отправляет своему внутреннему потребителю. Эта цепочка заканчивается внешним покупателем, приобретающим высококачественные лекарственные препараты. Качество на источнике является результативным методом поддержания высокого качества на производстве. При этом также устраняются простои на рабочих местах, связанные с ожиданием инспекторов.

3. Партнерство с поставщиками. Многие компоненты, используемые на этапе производства препарата, поступают от внешних поставщиков. Закупки осуществляются в виде партнерств. Обычно для каждой части определяется свой единственный партнер. Партнеры выбираются на основе стабильности и качества поставок. Чтобы избежать остановок линии из-за нехватки поставляемых компонентов, нужно ориентироваться на надежность поставок, а не на их частоту. Одно из заблуждений в отношении JIT состоит в том, что он требует частых поставок несколько раз в день. Для фармацевтических производственных организаций с небольшим объемом выпуска или удаленных от источников поставок это невыгодно. В системе JIT при закупках также устраняются задержки в связи с входным контролем: качество компонентов проверяется поставщиками еще до отправки.

4. Подготовка работников и рациональная организация труда: при минимальном размере резервных запасов все рабочие места в технологическом процессе должны быть укомплектованы операторами. Отсутствующих операторов необходимо заменять другими квалифицированными работниками. Для этого рабочие должны быть обучены выполнению различных операций, а организация труда должна быть достаточно гибкой, чтобы можно было быстро осуществить замену.

Исследование автора позволяет сделать вывод, что при правильном использовании инструментов JIT можно существенно снизить размеры плановых резервных запасов. Внеплановые резервные запасы могут возникать

вследствие несбалансированных темпов выпуска и несинхронизированных потоков. Для создания сбалансированного, синхронизированного потока требуются эффективная цеховая информационная система и соответствующий график производства.

Для обеспечения информационного потока целесообразно применять систему визуальной сигнализации, в которой контролируется как поток информации, так и поток компонентов. Компоненты транспортируются только в специальных контейнерах. Когда очередной поступивший контейнер становится пустым, он возвращается на прежний участок, что служит сигналом к выпуску ровно количества компонентов, сколько необходимо для заполнения контейнера и отправки его на участок-потребитель. В системе визуальной сигнализации рабочие места операторов технологического оборудования автоматически запрашивают информацию о пополнении своих запасов компонентами с участков-производителей (сигналы запроса). Этим система визуальной сигнализации резко отличается от подхода, используемого в производстве партиями при системе планирования материального обеспечения. Поступившие компоненты направляются в цеха на основе расчетного времени выполнения заказа. При этом неизбежно возникает разница между прогнозируемыми и фактическими потребностями, а также ожидаемой и фактической длительностью выполнения заказа. В результате может возникнуть также значительный внеплановый запас.

Следовательно, система визуальной сигнализации является системой с непрерывным пересмотром момента заказа. Такая система хорошо работает лишь в том случае, если спрос относительно стабилен и время выполнения заказа предсказуемо. Для соблюдения этих требований применяются выравнивание основного плана производства, выпуск широкого ассортимента фармацевтической продукции, что создает стабильный спрос на препараты при производстве малыми партиями.

В системе визуальной сигнализации четко видна потребность в осуществлении той или иной операции, и ответственность за реакцию возложена на производственных рабочих. Для стабильного потока контейнеров рабочие должны уметь быстро и правильно принимать решения.

В фармацевтической промышленности, как известно, лекарственные средства производятся из многих компонентов. Это является характерной

особенностью сложных препаратов с различными действующими веществами, которым имеются аналоги-заменители. Повысить качество препаратов за счет уменьшения числа компонентов - в этом состоит главная цель программы фармацевтических производственных организаций. При проектировании производства применяется множество правил принятия решения, позволяющих систематизировать упрощение препарата и улучшение его качества. При проектировании производства сводится к минимуму вероятность ошибок. Для этого производственный процесс разрабатывается таким образом, чтобы место установки оборудования было сразу понятно, а сама установка осуществлялась единственно возможным способом. Стремление сделать рабочие операции более четкими продиктовано философией защиты производства препаратов и производственных процессов от некомпетентности производственных рабочих.

Противоречие между проектированием работы и вовлечением работников в производственный процесс можно разрешить при его делении на три фазы: планирование, действие и оценку. В нормальной ЛТ-среде работники привлекаются ко всем трем фазам производственного процесса. В дополнение к производственным операциям они осуществляют планирование (как часть проектов непрерывного улучшения) и оценку (в виде проверок качества при начале производства и контроля потока материалов в цеху).

Вовлечение работников в производственный процесс является элементом, соединяющим всю ЛТ-систему воедино. Такие методы, как сокращение времени переналадки, невозможно внедрить без опыта, знаний и творческого подхода рабочих. В особенности это относится к проблеме поддержания стабильного потока с высокой добавленной стоимостью между рабочими местами. Всем рабочим местам необходимо обеспечить непрерывную поставку качественных компонентов, прибывающих точно вовремя, - это условие, требующее налаженной системы визуальной сигнализации и сознательного применения рабочими принципа качества на источнике.

Не менее важную роль играет и участие работников в непрерывном улучшении производственных процессов, возможном только при высоком уровне вовлеченности и лояльности работников. Только с использованием

способностей всего коллектива рабочих можно непрерывно развивать все сферы деятельности организации.

Если компонентов не требуется и работа прекращается, работники должны быть готовы перейти на участки с высокой загрузкой системы. ЛТ чувствительна к прерываниям потока и полностью зависит от функциональной гибкости рабочих, необходимой для поддержания стабильности производства. Это возможно только при высокой квалификации и гибком размещении персонала. Рациональная организация труда является одним из необходимых условий внедрения ЛТ.

Система ЛТ эффективна на массовом производстве, однако она успешно может применяться и в фармацевтических организациях с малым и средним объемом производства фармацевтических препаратов. Система ЛТ может применяться при выпуске любого лекарственного препарата, спрос на который делает его производство экономически выгодным. Применение ЛТ обуславливает требования: высокий объем продаж, большой ассортимент лекарственных средств.

Требования к объему и ассортименту зависят от конкретной фармацевтической организации и условий ее деятельности. Экономисты, критикующие систему ЛТ, называют ее стрессовым управлением производства.

Исследования автора позволяют сделать вывод о том, что если соблюдаются управленческие условия, то система ЛТ улучшает процесс производства. Следовательно, система ЛТ способна одновременно уменьшить запасы, сократить затраты, повысить качество фармацевтических препаратов. Автором была внедрена система ЛТ в фармацевтическую производственную организацию ООО «Новартис Фарма» (Таблица 13).

Таблица 13 – Результаты внедрения ЛТ в деятельность ООО «Новартис Фарма»

| Показатель                                 | Июнь, 2011 | Июнь, 2013 | Уменьшение, % |
|--|------------|------------|---------------|
| Время выполнения заказа, дн.               | 25         | 12         | 52            |
| Незавершенное производство, шт.            | 1500       | 300        | 80            |
| Время производства единицы продукции, час. | 0,25       | 0,05       | 80            |
| Число дефектов на единицу продукции, ед.   | 2          | 1          | 50            |
| Себестоимость единицы продукции, руб.      | 200        | 112        | 44            |

Результаты были получены через три года после внедрения программы JIT. Кроме того, на рисунке 17 представлен график, в котором отражена себестоимость фармацевтического препарата до и после внедрения системы JIT. Затраты при непрерывном производстве малыми партиями по системе JIT выравниваются, что на графике отражено прямой линией. При производстве фармацевтических препаратов большими партиями, с простоями и задержками, затраты носят скачкообразный характер, что отражено на графике волнистой линией.

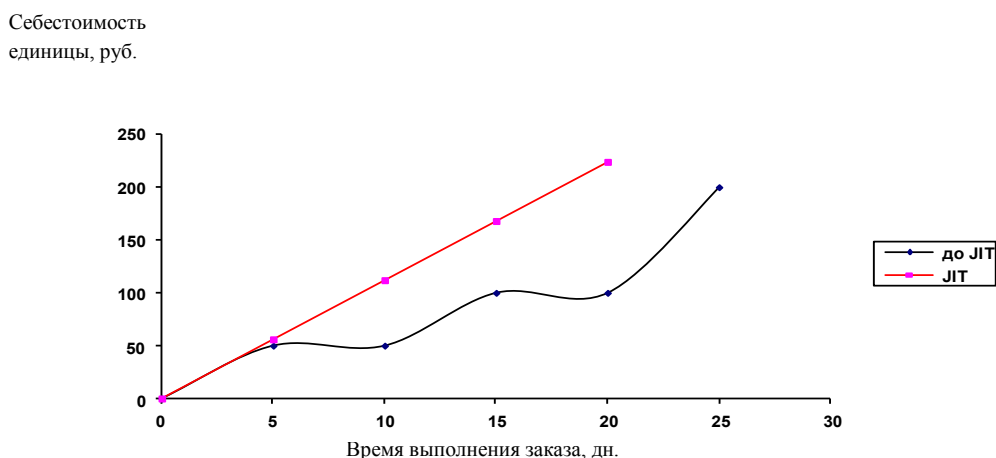


Рисунок 17 – График изменения себестоимости фармацевтических препаратов до и после внедрения системы JIT в ООО «Новартис Фарма»

Следовательно, при применении системы JIT происходит снижение себестоимости единицы лекарственных средств, сроков исполнения заказов, объема запасов. Для уменьшения частоты колебаний производительности операций на разных рабочих местах создаются резервные запасы фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, которые необходимы для непрерывного обеспечения процесса производства.

Потребности покупателей, которые нуждаются в высоком уровне изменения свойств фармацевтических препаратов, система JIT не сможет удовлетворить. Для этого необходимы гибкость производства и более короткое время выполнения заказов. В таком случае необходимо будет создать гибкое производство ассортимента фармацевтических препаратов, в котором не будет практически никаких ограничений на число изменений их состава.

Исследования автором управления затратами на производство лекарственных препаратов позволяют сделать вывод, что в настоящее время

фармацевтическими производственными организациями возможно применять метод учета затрат ABC. Этот метод предполагает учет по функциям, позволяет обеспечить менеджеров необходимой информацией о затратах на каждой стадии производственного процесса широкого ассортимента лекарственных препаратов из одного исходного сырья. Основная суть метода ABC состоит в распределении косвенных затрат, учитываемых в составе накладных расходов – общепроизводственных, общехозяйственных.

Метод «Activity-Based Costing» во многих отечественных статьях и учебниках переводится как функционально-стоимостной анализ (ФСА). Но из-за того, что раньше данным термином назывался иной метод, который известен за границей как Value analysis (разработан в 40-х годах 20 века Л.Д. Майлзом), то предложенный перевод не корректен.

Метод «Activity-Based Costing» в русском издании учебника «Управленческий и производственный учет», автором которого является К. Друри, называется «Функциональная система распределения затрат».

Исследованием проблем функционального метода учета затрат занимались экономисты: О.В. Алексеева, И.В. Аверчев, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, К. Друри, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, В.Э. Керимов, Э.В. Кондукова, О.Е. Николаева, В.Ф. Палий, Г.В. Улина, Ч.Т. Хорнгрен, В.Т. Чая, Н.И. Чупахина и многие другие.

В международной практике применения управленческого учета Международной федерацией бухгалтеров, Институтом управленческих бухгалтеров (США), Институтом сертифицированных управленческих бухгалтеров (Великобритания) разработаны стандарты, положения и другие рекомендательные документы, которые рассматривают вопросы организации и ведения управленческого учета. В США разработан перечень Положений управленческого учета (SMA) США, раскрывающий требования учета по методу ABC. В 1993 году разработано Положение управленческого учета (SMA) №4 «Внедрение учета затрат по видам деятельности», в соответствии с которым под ABC понимается прогрессивная концепция, способная преодолеть ограничения традиционной системы учета затрат и установить

причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами.<sup>92</sup>

Отличительной особенностью метода ABC является ее многофункциональность. Так, информация, сформированная с ее использованием, может быть применена для расчета себестоимости объектов, затрат в системе управленческого учета, для установления цены на производимые фармацевтические препараты, в целях бюджетирования затрат и контроля за соблюдением бюджетов в разрезе видов деятельности, центров ответственности, для перепроектировки бизнес-процессов фармацевтической в производственной организации на основе проведения бенчмаркинга и др.

Автор согласен с мнением Э.В. Кондуковой, которая считает, что ABC обладает уникальной гибкостью с точки зрения масштабов внедрения: эту систему можно внедрить в одном подразделении, отделе или в рамках одного бизнес-процесса, или в масштабах всего предприятия, сделав ее единственным инструментом управленческого учета<sup>93</sup>. Однако в данном случае возникает вопрос о создании информационной базы для ABC, которую можно получить либо из системы бухгалтерского учета, либо созданием самостоятельной системы сбора данных, не зависимой от бухгалтерского учета.

Калькуляционный метод «Activity-Based Costing» обладает достаточно широким спектром возможностей. В комплексе с традиционными методами он гарантирует несколько преимущественных факторов в конкурентной борьбе; улучшает надежность калькулирования полной себестоимости; ориентирована также на рынок, а не только на производство; без этого метода невозможно использование других новых систем калькулирования.

В основе калькуляционного метода «Activity-Based Costing» лежит абсолютно новый подход к формированию себестоимости изделий (услуг) на фирмах, где достаточно высока доля косвенных затрат – их размещение на базе нахождения причинно-следственных связей с принятием во внимание промежуточного объекта калькулирования, т.е. операции.

---

<sup>92</sup> Демина И.Д. Бюджетирование хозяйствующих субъектов, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность. //Проблемы теории и практики управления. – № 1. – 2008.

<sup>93</sup> Кондукова Э.В. ABC: себестоимость без искажений. Современный метод учета и контроля затрат. – М.: ЭКСМО, 2008.



Этот подход делает возможным получать показатель себестоимости операции, и как следствие учетного процесса, являющимся более надежными показателями плановой фактической себестоимости.

По этой причине, разработанный для совершенствования методологии традиционного калькулирования метод «Activity-Based Costing» развился в уникальный калькуляционный метод, обеспечивающий обширный спектр управленческих решений собственным продуктом. Ключевой показатель «себестоимость операции» позволяет управлять через реинжиниринг бизнес-процессов затратами. Показателем «себестоимости бизнес-процессов» создается информационная база для оптимизации изменения деятельности руководителей бизнес-процессов, оценка которой обеспечивается в случае матричной организационной структуры управления.

Расчет себестоимости продукции по методу ABC может производиться по одному из двух вариантов. Первый вариант - трансформационный, то есть для определения себестоимости продукции методом ABC нам необходимы данные двух взаимосвязанных учетных подсистем финансового и налогового учетов (Рисунок 18).

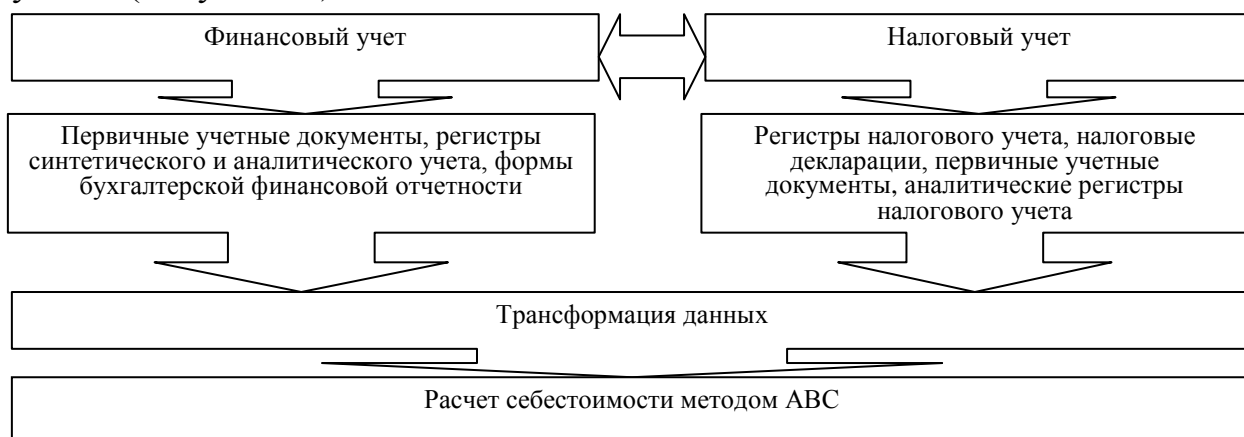


Рисунок 18 – Трансформационный вариант определения себестоимости

Вторым вариантом расчета себестоимости продукции ABC-методом является автономное ведение учета, что отражено на рисунке 19.

Автономность расчета себестоимости продукции методом ABC заключается в использовании документальных данных только управленческого учета, без использования отчетных данных подсистем финансового и налогового учета. Данная организация расчета себестоимости методом ABC является более трудоемкой и материалозатратной.



Рисунок 19 – Автономный вариант определения себестоимости методом АВС

При организации расчета себестоимости методом АВС следует учитывать следующее: возникает необходимость в создании и организации структурного подразделения по ведению управленческого учета, что приводит к дополнительным затратам на его создание; увеличивается документооборот организации, что приводит к росту количества человеко-часов, затраченных на обработку информации; возникает необходимость в привлечении новых, знающих этот метод сотрудников, в результате чего увеличиваются затраты на оплату труда. В результате применения этого метода нами определены его преимущества и недостатки при внедрении в деятельность фармацевтических производственных организаций (Таблица 14).

Таблица 14 - Преимущества и недостатки метода АВС

| Метод АВС   |   |
|---|---|
| Преимущества  | Недостатки  |
| Позволяет более реально оценить себестоимость и уровень рентабельности выпускаемых фармацевтических препаратов  | Проблема времени, усилий по обучению персонала, сбору данных, как при внедрении системы, так и ее использовании                           |
| Применение полученной информации о себестоимости фармацевтических препаратов позволяет установить наиболее выгодные и конкурентоспособные цены          | Система обременительна для фармацевтических организаций с длинными и сложными производственными цепочками                                 |
| Может послужить отправной точкой для снижения затрат и повышения эффективности производства, в том числе экономии по расходам на оплату труда персонала | Существует опасность получения излишне детализированной информации по затратам, что может привести к информационной перегрузке менеджеров |
| Позволяет получить информацию об экономической выгоде по видам лекарственных средств организации по покупателям   | Для метода АВС необходим более бюрократический режим, чем для традиционной системы  |
| Позволяет получить больше информации для управления затратами, принятия обоснованных управленческих решений по их снижению                              |   |

Традиционно используемое в России бюджетирование оперирует со стоимостью потребленных в процессе производства фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов, оплаты труда, электроэнергии, аренды и т.д. При подсчете себестоимости производимых фармацевтических препаратов стоимость потребленных ресурсов и компонентов распределяется по объектам учета. Прямые затраты на фармацевтические субстанции и труд можно отнести на себестоимость без особых затруднений, используя очевидную причинно-следственную связь между ними и объектами учета. Сложности возникают при распределении накладных расходов.

Распределение накладных расходов на основе экспертной оценки широко применяется в стране. Маржинальный доход является одной из концепций управления затратами и экономикой организации. В этом случае управление ассортиментом и ценообразованием ведется по прямым затратам, а в области накладных затрат проводится детальное изучение их поведения. Такое отношение к управлению экономикой привело к тому, что руководители не имеют представления о том, что делать с полной себестоимостью фармацевтических препаратов. Если ее уровень не соответствует внутренним ожиданиям, то происходит отвержение расчетов.<sup>94</sup>

Полученные результаты в области анализа накладных затрат дают возможность использовать метод базовых показателей, сущность которого составляет понятие распределения затрат по видам продукции. Алгоритм этого метода заключается в следующем предположении: на виды лекарственных препаратов приходится некоторый общий объем накладных расходов. Для этого устанавливается некоторый показатель, который взаимосвязан с рассматриваемым видом затрат и принимается в качестве базы для распределения затрат. В процессе производства выполняется измерение значений базового показателя, соответствующее выпуску каждого отдельного фармацевтического препарата. В этих предположениях значение накладных затрат, приходящееся на вид продукции, определяется по формуле:

$$S_a = [B_{1, 2, n} / (B_1 + B_2 + \dots + B_n)] \times S \quad (2)$$

где,  $S_a$  – значение накладных затрат, приходящееся на вид продукции;  
 $S$  – общий объем накладных расходов;

---

<sup>94</sup> Савчук В., Троян И. Activity Based Costing — учет затрат//Финансовый директор , - 2004, - №3.

$V_1, V_2, \dots, V_n$  – значение базового показателя для каждого фармацевтического препарата.

Процедура распределения затрат предполагает предварительный анализ взаимосвязи распределяемого вида затрат с одним из выбранных базовых показателей и организации измерения, учета значений выбранного показателя для корректности последующего определения доли распределяемого вида накладных затрат, приходящейся на определенный вид фармацевтической продукции.

Целесообразность выполнения этих дополнительных работ, представим после приведенного сравнения экспертной оценки и метода базовых показателей.

В качестве базы анализа взята модель бизнеса группы компаний «Medlex», где производятся три препарата: Амиксидин, Аминоцид, Альфасептин. Выпуск препаратов осуществляется на двух технологических линиях. Препарат Амиксидин выпускается на одной линии, а препараты Аминоцид и Альфасептин - на другой, которые находятся в одном цехе. Лаборатория работает, в основном, на линию препарата Амиксидин. Суммарная величина общецеховых издержек - 1385736 руб., суммарная величина общезаводских издержек - 849324 руб. Эти затраты признаны постоянными, и их следует распределять по видам препаратов.

Результатом расчета является оценка рентабельности продаж для каждого вида фармацевтического препарата.

Первый расчет следует выполнить исходя из экспертного предположения, что накладные расходы будут распределены, согласно полной оплате труда с начислениями основных производственных рабочих (Таблица 15).

Используя метод базового показателя, сначала перераспределяются общепроизводственные затраты, считая, что общехозяйственные затраты распределяются пропорционально оплате труда основных производственных рабочих.

Таблица 15 – Прибыльность продаж по методу экспертной оценки (расчет отношения операционной прибыли к объему реализации)

| Показатели  | Линия 1   | Линия 2  |             | Всего    |
|---|-----------|----------|-------------|----------|
|   | Амиксидин | Аминоцид | Альфасептин |          |
| Объем реализации, руб.                                  | 3969300   | 5216100  | 1353900     | 10539300 |
| Прямые затраты, руб.<br>в том числе:                    | 2897400   | 3077400  | 839400      | 6814200  |
| оплата труда основных<br>производственных рабочих, руб. | 695376    | 1077090  | 260214      | 2032680  |
| Косвенные затраты, руб.<br>в том числе:                 | 764610    | 1184328  | 286122      | 2235063  |
| общепроизводственные расходы, руб.                      | 474057    | 734283   | 177396      | 1385736  |
| общехозяйственные расходы, руб.                         | 290553    | 450045   | 108726      | 849324   |
| Операционная прибыль, руб.                              | 307290    | 954372   | 228378      | 1490040  |
| Прибыль продаж, %                                       | 7,74      | 18,30    | 16,87       | 14,14    |

Распределение общепроизводственных расходов осуществляется в следующем порядке:

- 1) оплата труда непроизводственных рабочих распределяется по оплате труда основных производственных рабочих;
- 2) затраты на содержание оборудования распределяется по машинному времени;
- 3) оплата труда цехового управленческого персонала распределяется по прямым затратам.

При таком распределении цеховых накладных расходов получена прибыльность продаж (Таблица 16). Для уточнения расчета (Таблица 17), принимаются следующие базы распределения весомых статей общехозяйственных расходов: оплата труда аппарата управления распределяется пропорционально объему реализации; содержание лаборатории целиком относится на линию по производству Амиксидина; услуги вспомогательных цехов распределяются пропорционально машинному времени.

Следовательно, оценка рентабельности отдельных видов фармацевтических препаратов зависит от уровня детализации и базы распределения накладных затрат. Изменения в оценке прибыльности отдельных фармацевтических препаратов зависят от доли накладных расходов.

Таблица 16 - Прибыльность продаж по методу базового показателя локализации общецеховых затрат

| Показатели   | Линия 1   | Линия 2  |             | Всего    |
|--|-----------|----------|-------------|----------|
|  | Амиксидин | Аминоцид | Альфасептин |          |
| Объем реализации, руб.                               | 3969300   | 5216100  | 1353900     | 10539300 |
| Прямые затраты, руб.                                 | 2897400   | 3077400  | 839400      | 6814200  |
| в том числе:   |           |          |             |          |
| оплата труда основных производственных рабочих, руб. | 695376    | 1077090  | 260214      | 2032680  |
| Косвенные затраты, руб.                              | 835248    | 1110318  | 289494      | 2235063  |
| в том числе:   |           |          |             |          |
| общецеховые расходы, руб.                            | 544695    | 660273   | 180768      | 1385736  |
| в том числе:   |           |          |             |          |
| оплата труда непроизводственных рабочих, руб.        | 221679    | 343368   | 82953       | 648000   |
| оплата труда цехового аппарата управления, руб.      | 203496    | 216138   | 58986       | 478590   |
| затраты на содержание оборудования, руб.             | 99375     | 69561    | 31320       | 200256   |
| прочие общецеховые расходы, руб.                     | 20145     | 31206    | 7539        | 58890    |
| Использование оборудования, машино-часы              | 8100      | 5670     | 2553        | -        |
| Общезаводские расходы, руб.                          | 290553    | 450045   | 108726      | 849324   |
| Операционная прибыль, руб.                           | 236652    | 1028382  | 225006      | 1490040  |
| Прибыльность продаж, %                               | 5,96      | 19,72    | 16,62       | 14,14    |

Таблица 17 - Прибыльность продаж по методу базового показателя распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов

| Показатели   | Линия 1   | Линия 2  |             | Всего    |
|--|-----------|----------|-------------|----------|
|  | Амиксидин | Аминоцид | Альфасептин |          |
| Объем реализации, руб.   | 3969300   | 5216100  | 1353900     | 10539300 |
| Прямые затраты, руб.   | 2897400   | 3077400  | 839400      | 6814200  |
| в том числе:   |           |          |             |          |
| оплата труда основных производственных рабочих, руб.                   | 695376    | 1077090  | 260214      | 2032680  |
| Косвенные затраты, руб.  | 835248    | 1110318  | 289494      | 2235063  |
| в том числе:   |           |          |             |          |
| общепроизводственные расходы, руб.                                     | 544695    | 660273   | 180768      | 1385736  |
| в том числе:   |           |          |             |          |
| оплата труда непроизводственных рабочих, руб.                          | 221679    | 343368   | 82953       | 648000   |
| оплата труда цехового аппарата управления, руб.                        | 203496    | 216138   | 58986       | 478590   |
| затраты на содержание оборудования, руб.                               | 99375     | 69561    | 31320       | 200256   |
| прочие общецеховые расходы, руб.                                       | 20145     | 31206    | 7539        | 58890    |
| Использование оборудования, машино-часы                                | 8100      | 5670     | 2553        | -        |
| Общехозяйственные расходы, руб.  | 370710    | 370902   | 107709      | 849324   |
| в том числе:   |           |          |             |          |
| оплата труда заводского административно-управленческого аппарата, руб. | 195690    | 257160   | 66750       | 519600   |
| услуги вспомогательных цехов, руб.                                     | 92298     | 64608    | 29091       | 186000   |
| содержание лаборатории, руб.   | 51000     | 0        | 0           | 51000    |
| прочие общезаводские расходы, руб.                                     | 31719     | 49134    | 11871       | 92724    |
| Операционная прибыль, руб.   | 156492    | 1107525  | 226020      | 1490040  |
| Прибыльность продаж, %   | 3,94      | 21,23    | 16,69       | 14,14    |

Такой уровень при разных подходах к распределению может дать диаметрально противоположные результаты. Кроме того, не существует идеальной базы распределения накладных расходов, однако существует более корректные базы распределения, в качестве которой может выступать ассортимент выпускаемых препаратов. В ряде случаев допускается использование процедур корреляционного анализа, с помощью которых можно, используя статистические данные, сделать вывод о связи вида накладных издержек с показателями бизнеса.

При формировании ассортимента препаратов фармацевтической организации на основе заказов необходимо подразделить постоянные расходы на два центра ответственности: на общий центр затрат и центр затрат по заказам. Таким образом, постоянные накладные расходы делятся на постоянные накладные расходы по заказам прием заказов, оформление, упаковку, транспортные расходы и т.д и общие постоянные накладные расходы.

Калькуляция при помощи метода ABC предполагает распределение накладных расходов на заказ. Исходя из этого принципа, автором предлагается следующая экономико-математическая модель определения издержек по товарным позициям:

$$Z_i = [Q_i \times V_{Ci}] + [(N_i \times FC_{Co}) / \sum N_i] + [(V_{Ci} \times FC_{Cd}) / (\sum Q_i \times V_{Ci})] \quad (3)$$

где, FC - постоянные накладные расходы;

FC<sub>Co</sub> – постоянные накладные расходы на заказы;

FC<sub>Cd</sub> - постоянные общие накладные расходы;

Z – издержки по товарной позиции z, в руб.;

Q<sub>i</sub> - объем заказа по товарной позиции, в натуральном выражении;

N<sub>i</sub> - количество заказов по товарной позиции, в натуральном выражении;

V<sub>ci</sub> – товарные позиции;

i = 1, t, где t - число товарных позиций.

Применение данной модели предполагается дополнить использованием модели определения оптимального размера заказов, направленной на минимизацию суммарных затрат.

Для расчета затрат по выполнению заказа, к условию неизменной величины заказа обосновывается предположение о постоянной стоимости

заказов, поэтому затраты по заказу определяются как произведение затрат на один заказ и количество заказов за отчетный период.

Оптимальный размер заказа получается при минимальных суммарных издержках по управлению запасами:

$$Z = [(C \times Q) / 2] + [(S \times O) / Q] \rightarrow \min \quad (4)$$

где,  $O$  - затраты, связанные с выполнением одного заказа;

$C$  - затраты на хранение единицы запасов;

$S$  - потребность в материалах или готовой продукции за отчетный период;

$Q$  - объем заказа.

Приравнявая первую производную от функции суммарных затрат к нулю, находим непосредственное значение оптимального размера заказа.

$$Q = \sqrt{(2SO/C)} \quad (5)$$

Наиболее критичным фактором для эффективного использования модели является возможность оценить затраты на выполнение заказа и расходы на хранение.

Продолжая пример с распределением накладных затрат при производстве трех типов продукции, результаты расчета прибыльности продаж в системе ABC представлены в приложении 5, в котором представлены только изменения, касающиеся общехозяйственных затрат. Распределение цеховых накладных затрат должно производиться с учетом накопления затрат по ходу технологического процесса.

Успешная работа в условиях конкуренции требует постоянного обновления номенклатуры, улучшения качества выпускаемых лекарственных препаратов, тщательного анализа деятельности фармацевтической организации для сокращения ненужных или дублирующих производственных функций. Зачастую организации, преследуя цели сокращения издержек, принимают политику сокращения затрат. Такое решение является отрицательным, так как при такой политике сокращению подлежат все работы, вне зависимости от их полезности. Общее сокращение может снизить выполнение основных работ, что приводит к ухудшению качества, сокращению численности работников, снижению эффективности деятельности фармацевтической производственной организации. Метод ABC,



объединенный с анализом создания стоимости, позволяет организации постатейно сокращать затраты, выявлять излишки потребления ресурсов, перераспределять ресурсы с целью повышения производительности.

Исследование возможности применения на фармацевтических производственных организациях учета и калькулирования себестоимости методом ABC позволяют сделать вывод, что применение этого метода позволит: рассчитать показатель долгосрочных переменных производственных затрат, определить финансовые и нефинансовые показатели при производстве фармацевтической продукции, организовать обоснованную систему ценообразования, разработать ассортиментную политику, сокращать накладные расходы, упорядочить структуру затрат фармацевтической организации.

Однако имеются и отрицательные стороны, к которым относятся: произвольная система выбора показателя, который будет являться базой распределения накладных расходов; большие затраты на исследование операций; бюрократизация и излишняя детализация информации по затратам.

В 1960-х годах XX века в Японии зародился современный cost-метод учета затрат «Таргет-костинг» (японское название - genka kikaku). В 1965 году корпорация Toyota впервые внедрила в практику данный метод, хотя компания General Electric 1947 году использовала более примитивные его формы. Историю метода «Таргет-костинг» связывают с довоенной Германией. А.Гитлер, после прихода к власти, отметил потребность выпуска «народного» автомобиля VolksWagen, который, по его мнению, должен был быть доступен самым разнообразным слоям населения. Для того чтобы автомобиль стал действительно общедоступным, по оценке Министерства экономики страны, розничная цена на него должна была находиться в рамках 1000 рейхсмарок. С учетом «подарка» фюрера (скидки в 10 рейхсмарок) окончательная цена автомобиля была определена в 990 рейхсмарок; дальнейшее проектирование велось с учетом данного верхнего ограничения<sup>95</sup>.

Несмотря на то, что отдельные элементы «Таргет-костинга» достаточно давно были известны, однако именно в Японии genka kikaku был применен как целостная концепция целевого управления затратами. Взяв за образец как

---

<sup>95</sup> Редченко, К. Таргет-костинг / К. Редченко // Управленческий учет и аудит. – 2004. – №5. - С45-53

наиболее эффективную и продвинутую японскую модель только в конце 1980-х годов стали внедрять этот подход промышленные предприятия США. Сейчас это метод используется компаниями различных отраслей на этапах планирования производства и себестоимости и проектирования изделия.

Используемый сейчас термин «Таргет-костинг» впервые был употреблен в статье Тоширо Хиромото «Скрытый клинок: японский управленческий учет» в 1988 году, где он сравнивал различные системы учета США и Японии.

В Японии по cost-методу учета затрат «Таргет-костинг» сегодня работают более 80% крупных корпораций (Daihatsu, NEC, Olympus, Nissan, Toyota, Sony, Nippon, Matsushita, Cannon). Число таких предприятий в Европе и США пока невелико, но, несмотря на это, многие компании уже активно используют cost-метод учета затрат «Таргет-костинг»: Procter & Gamble, Daimler/Chrysler, ITT Automotive, Caterpillar. В 2000 году в Германии были проведены исследования, которые показали, что на 66% опрошенных компаниях периодически применялся «Таргет костинг», а на 45% предприятий использовался регулярно.

Следовательно, система «таргет-костинг» представляет собой концепцию управления, задачей которой является снижение затрат. При традиционной системе ценообразования цена рассчитывается как сумма себестоимости и прибыли. В концепции «таргет-костинг» традиционная концепция трансформировалась в равенство:

$$C = Ц - П \quad (6)$$

C – Себестоимость;

Ц – Цена;

П – Прибыль.

Применение этой концепции представляет собой инструмент предупредительного контроля и экономии затрат ещё на стадии прогнозирования. В системе «таргет-костинг» себестоимости фармацевтических препаратов определяется исходя из цены реализации, установленной на стадии маркетингового анализа рыночных цен.

Для определения целевой себестоимости лекарственного препарата величина прибыли, которую прогнозирует производственная фармацевтическая организация, вычитается из ожидаемой рыночной цены.

Таким образом, все участники производственного процесса должны работать над изготовлением препарата, соответствующего целевой себестоимости, и размещением его на рынке.

Разработка препарата на фармацевтических производственных организациях при применении метода «таргет-костинг» отличается от классического подхода. Так, процесс производства препаратов при классическом подходе осуществляется следующим образом: разрабатывается рецептура, рассчитывается себестоимость, уточняются компоненты, входящие в рецептуру. При использовании в управлении затратами метода таргет-костинг процесс производства может осуществляться следующим образом: исчисляется прогнозируемая себестоимость, разрабатывается рецептура, уточняется себестоимость.

Преимущества использования метода «таргет-костинг» состоит в следующем:

1. Обеспечивает менеджеров по производству информацией, позволяющей осмыслить каждую статью, включаемую в себестоимость. Менеджеры, изыскивая варианты приближения к целевой себестоимости, часто используют инновационные подходы к решению этой проблемы.

2. Защищает технологов (фармакологов) от возможности применения дорогостоящей технологии производства или дорогостоящих фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, так как это приведёт к уточнению компонентов, входящих в рецептуру.

Следовательно, производственный процесс носит инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных нормативов затрат.

Процесс управления затратами по методу «таргет-костинг» осуществляется в двух направлениях (Рисунок 20).

1. Используя заказы покупателей на определенные лекарственные препараты по договорным ценам, определяется доход и желаемая прибыль, а затем из доходов вычитают прибыль и определяют лимит затрат на выпускаемые препараты.

2. Рассчитывается по нормативам общая себестоимость выпускаемых препаратов и прибавляется желаемая норма прибыли. Слагаемые себестоимости и нормы прибыли представляют собой цену (доход) препаратов. Если слагаемые себестоимости и нормы прибыли выше цены

продаж, а на рынке нет возможности продать лекарственные препараты по завышенным ценам, то необходимо изыскивать резервы целевого сокращения затрат, в результате чего снизится себестоимость и цена продаж. Снижение цены продаж позволит повысить конкурентноспособность фармацевтической производственной организации на рынке.

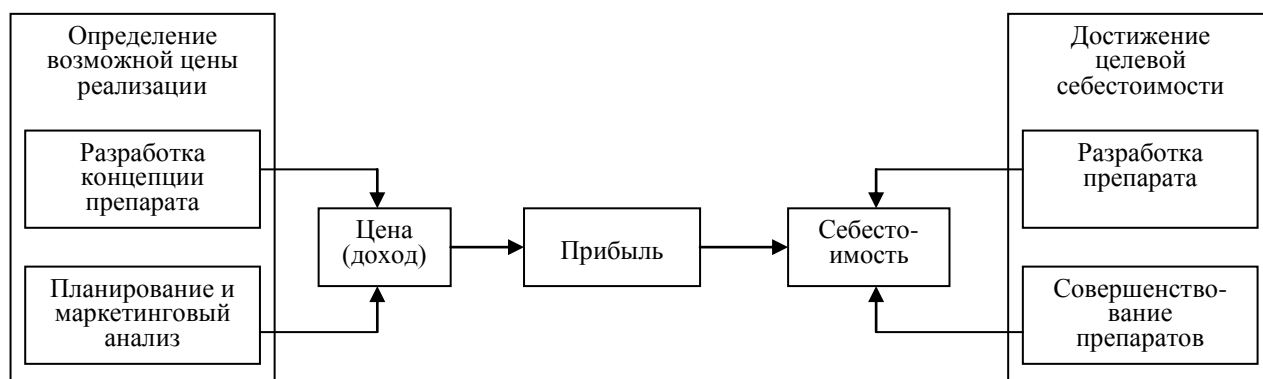


Рисунок 20 - Процесс управления затратами по целевой себестоимости фармацевтических препаратов

Величина целевого сокращения затрат рассчитывается по следующим алгоритмам:

1. Определяется возможная цена продаж за единицу фармацевтической продукции.
2. Определяется целевая себестоимость фармацевтической продукции (за единицу и в целом).
3. Сравнивается целевая и сметная себестоимость фармацевтической продукции для определения величины необходимого (целевого) сокращения затрат.
4. Изменяется рецептура фармацевтической продукции и одновременно вносятся улучшения в производственный процесс для достижения целевого сокращения затрат.

Система «таргет-костинг» апробирована на данных ОАО «Синтез АКО», которое производит интерферон лейкоцитарный человеческий сухой. Возможная рыночная цена реализации за 1 упаковку составляет 50 руб. Целевая норма прибыли фармацевтической производственной организации составляет 20%. Запланированный объем реализации составляет 10000 упаковок. Сметная себестоимость объема реализации составляет 455 000 руб. Таким образом, целевая себестоимость упаковки препарата составляет 40 руб.

(50 руб. - 50 руб. x 20%), а для запланированного годового объёма реализации – 400 000 руб. (40 руб. x 10 000 уп.). Разница между сметной и целевой себестоимостью составляет 55 000 тыс. руб. (455 000 руб. – 400 000 руб.). Именно эту сумму следует сократить любыми доступными средствами, не снижая качества фармацевтической продукции.

Для успешного внедрения «таргет-костинг» в фармацевтической организации должно быть налажено тесное взаимодействие между разными подразделениями и работниками, при этом коллектив должен быть единой командой.

Анализируя опыт использования таргет-костинг, установлено, что при разработке нового фармацевтического препарата может увеличиваться время на его исследования. Поэтому всегда необходимо знать, когда следует остановить исследования, так как новый фармацевтический препарат не всегда возможно адаптировать к рыночным условиям.

Таким образом, положительные стороны системы «таргет-костинг» позволяют предварительно оптимизировать затраты до начала процесса производства фармацевтического препарата.

В системе таргет-костинг функции маркетинга и разработки новых препаратов реализуются совместно. В результате получается продукт, максимально отвечающий желаниям потребителей в оптимальных ценах продаж. При использовании системы «таргет-костинг» вся производственная деятельность фармацевтической организации координируется и контролируется в соответствии с целевой себестоимостью.

Система «таргет-костинг» совмещается с бюджетированием, планированием прибыли, стимулированием центров хозяйственной ответственности, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами. Таким образом, таргет-костинг интегрируется в стратегический управленческий учёт.

Между системой «таргет-костинг» и методом «стандарт-кост», используемом для целей внутреннего контроля, существует ряд различий. Задача «таргет-костинг» заключается в сокращении затрат в процессе разработки нового лекарственного препарата. Таким образом, он выступает стратегическим инструментом, позволяющим снизить себестоимость

фармацевтических препаратов и обеспечить их конкурентоспособность на рынке.

Еще одним инновационным методом учета затрат можно признать системку «Кайдзен – костинг». Слово «кайдзен» в переводе с японского языка означает непрерывное совершенствование, его потребление в отношении деятельности специалистов означает процесс постоянного улучшения работы всех сотрудников организации. Целью кайдзен является совершенствование деятельности организации и отдельных структурных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций.

Понятие «кайдзен-костинг» означает обеспечение необходимого уровня себестоимости фармацевтического препарата и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня.

В японском управленческом учёте метод «кайдзен-костинг» является необходимым и наиважнейшим элементом, в противовес понятию «кайдзен», рассматриваемому в виде своеобразной философии, взаимодействия персонала и стиля управления. Считается, что возможно снизить затраты до 5% на стадии производства при правильном использовании «Кайдзен-костинга». У метода «Кайдзен-костинг» исключительно японские корни в отличие от системы TQM (total quality management) и «Таргет-костинга», они же возникли в Японии на основе американской концепции VE (value engineering). Деятельность в жанре «кайдзен» в западном мире стала известной благодаря первым книгам, опубликованным на английском языке, Масааки Имаи во второй половине 1980-х годов о значении «кайдзен» в жизни японских промышленных предприятий. Он и является создателем этой концепции.

«Кайдзен» в это время понималась как деятельность малых групп, которые объединялись в кружки качества, вносящих свои идеи по поводу улучшения качества продукции. До середины 1990-х годов доминировало подобное понимание кайдзен. Затем было введено понятие «кайдзен-костинг» Ясухио Монден, как метода, тесно взаимодействующего на разных стадиях производственного процесса с cost-методом учета затрат «Таргет-костинг».

Благодаря Мондену впервые «Кайдзен-костинг» приобрел форму инструмента, который тесно связан с системой управления затратами на предприятии и способствует уменьшению себестоимости продукции. В более ранних трудах подобная взаимосвязь не упоминалась.

Следовательно, кайзен – это философия систематического совершенствования бизнес-процессов и качества продукции, а «Кайзен-костинг» – инструмент снижения затрат, используемый менеджерами для обеспечения прибыльности производства и достижения целевой себестоимости.

«Кайзен-костинг» является прямым продолжением «Таргет-костинг» в производстве. Философия «кайзен» является наиболее широкой и направлена на повышение эффективности производственных процессов вообще путем упорного и постоянного совершенствования, небольших улучшений, которые в итоге приводят к грандиозным результатам.

В процессе исследования нами установлено, что системы «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» влияют на уровень затрат и цен по-разному (Рисунок 21).

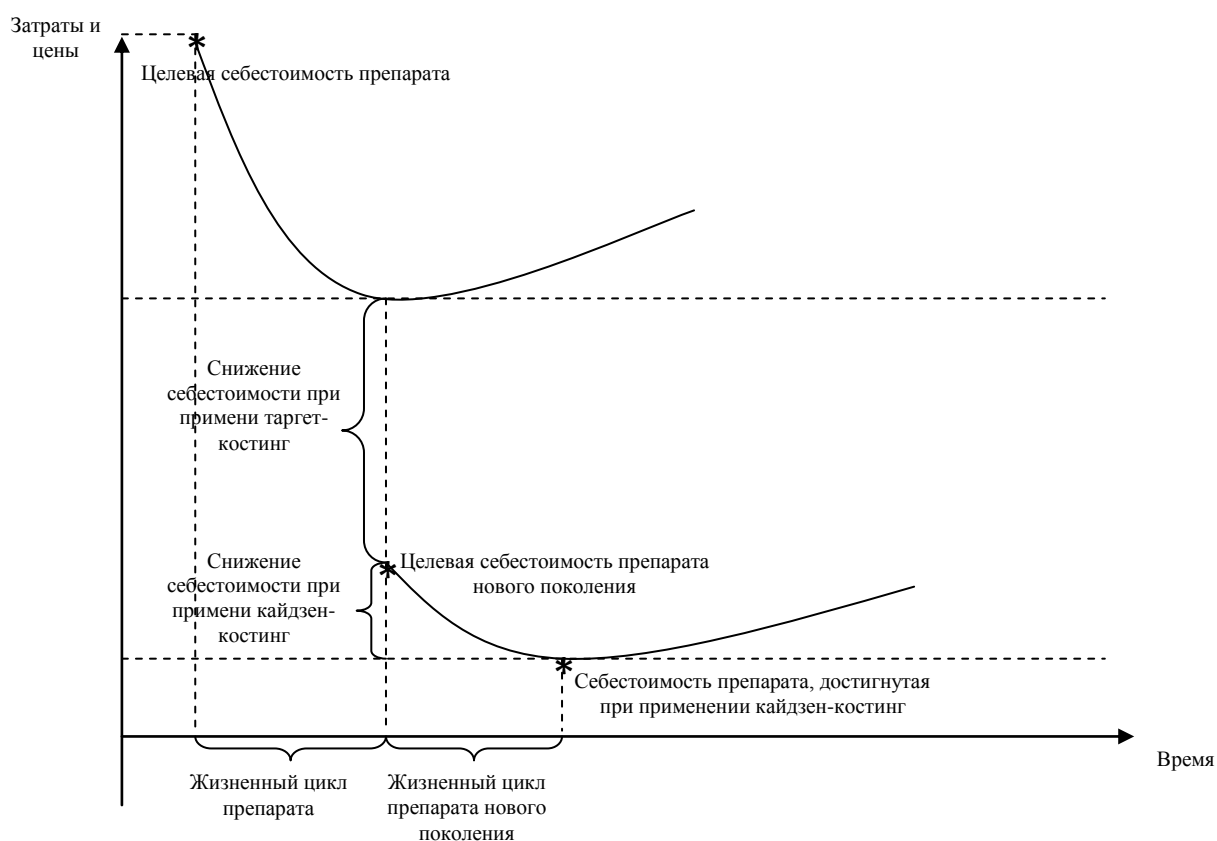


Рисунок 21 - Модель влияния систем «таргет-костинг» и «кайзен-костинг» на управление себестоимостью и ценообразование

Представленная модель свидетельствует о том, что, когда производство фармацевтического препарата достигает наименьшей себестоимости, наступает время для выведения на рынок препарата нового поколения.

Целевая себестоимость нового фармацевтического препарата будет существенно снижена с помощью системы «таргет-костинг» на стадии разработки, а на стадии производства будет постепенно снижаться в соответствии с методом «кайдзен-костинг». Жизненный цикл фармацевтического препарата закончится тогда, когда будет достигнута минимальная себестоимость, после которой себестоимость может только повышаться. Далее весь процесс повторяется, только уже для следующего поколения фармацевтических препаратов и т.д.

Таким образом, последовательное взаимодействие систем «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг» позволяет получить суммарный эффект достижения целевой себестоимости, закрепления нормативных значений затрат и их контроля на стадии производства.

Применение на практике системы управления затратами, представленной на рисунке 22, позволяет регулировать политику снижения себестоимости, инвестировать денежные средства в разработку новых препаратов, управлять специалистами и достигать поставленных целей системы «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг».

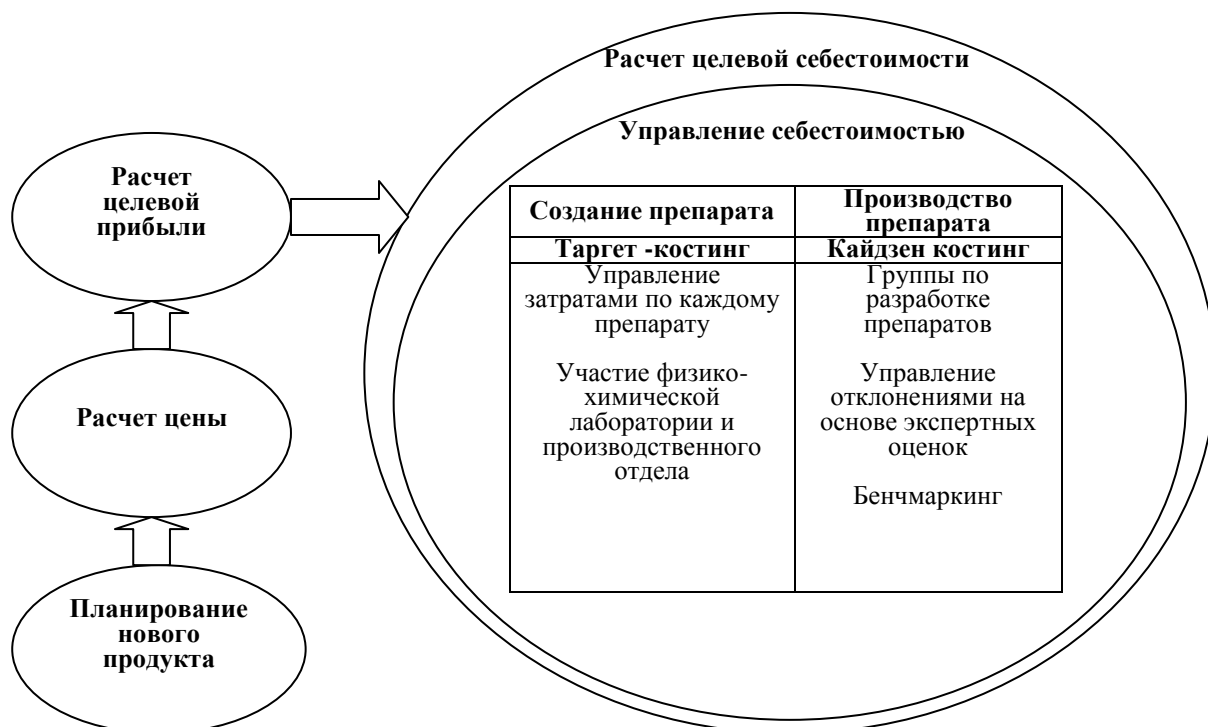


Рисунок 22 – Управление затратами с применением систем «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг»



Использование двух систем позволяет фармацевтической производственной организации получать преимущество на рынке, так как по сравнению с конкурентами уровень себестоимости ниже, поскольку лекарственные препараты продаются по более низким ценам.

В результате подобного синтеза при слиянии рабочей силы со средствами производства в ходе производственного процесса создается продукт. На входе в эту модель можно детально изучить в момент совершения каждую трудовую операцию, в момент производственного потребления каждый элемент средств производства, то есть отразить их оперативно и детально. Для этого нужно создать номенклатуру, способы группировки кодирования, и агрегирования оперативных данных для разных уровней управления. На выходе появляется готовый продукт, являющийся обобщенным результатом взаимодействия средств производства с живым трудом. Его сложно, а порой и невозможно разделить, а изучить можно только после завершения производства, то есть с минимальной детализацией и менее оперативно.

В современных условиях управление затратами сводится к уменьшению фонда оплаты труда работников. Данное положение противоречит методу «кайдзен-костинг», так как при этом методе управления затраты на оплату труда не уменьшаются, а увеличиваются за счет мотивации, побуждающей увеличение производительности труда.

Без реальных изменений в управлении фармацевтическими организациями внедрение системы «таргет-костинг» невозможно, так как эта система не только инструмент управления затратами, но и модель управления деятельностью сотрудниками организации.

### ***Выводы по второй главе.***

В фармацевтических производственных организациях учет затрат на производство можно организовывать различными методами, которые в теории классифицируются по способу оценки затрат, отношению затрат к технологическому процессу производства лекарственных препаратов, признаку полного включения затрат в себестоимость продукции. При этом, в качестве классификационных признаков в диссертации были рассмотрены как традиционные для учета затрат методы, так и авторские, применительно к особенностям образования затрат в процессе производства лекарственных

препаратов в фармацевтической промышленности. Учитывая технологические особенности производства в фармацевтических производственных организациях возникают специфичные расходы на исследования и разработку фармацевтических препаратов, а также расходы, связанные с улучшением их качества. Эти затраты, как правило, учитываются на отдельном аналитическом счете к счету «Основное производство». В конце отчетного периода они подлежат распределению по группам и видам лекарственных препаратов. Считаем, что для правомерного распределения этих затрат целесообразно разработать годовой план-график этапов исследований и разработок новых видов лекарственных препаратов, в котором указываются сроки выполнения и затраты на исследования и разработки.

По результатам исследования организации учета затрат в фармацевтических производственных организациях можно сделать вывод о целесообразности в аналитическом учете группировать затраты по элементам, а внутри элемента выделять статьи и субстатьи, отражающие особенности технологии производства лекарственных средств. Это позволит повысить аналитичность статей затрат и получать информацию, пригодную для выработки эффективных вариантов экономических решений.

Для осуществления оперативного учета и контроля использования производственных ресурсов расходования средств на производство в пределах установленных норм и нормативов, выполнения заданий по объему производства фармацевтических препаратов, предлагаем контроль и анализ осуществлять в едином реестре - в «Производственном отчете-анализе».

Система учета затрат на производство фармацевтической продукции должна обеспечивать отдельный учет затрат по элементам, статьям калькуляции, что позволит повысить эффективность контроля использования производственных ресурсов и расчета себестоимости лекарственных препаратов, обеспечить менеджеров информацией, отвечающей целям управления бизнес-процессами.

В целях своевременного принятия управленческих решений по снижению себестоимости лекарственных средств информация должна носить оперативный характер, так как полученная информация в конце отчетного периода является малоэффективной, зачастую уже не пригодной для принятия

каких-либо управленческих решений, не говоря уже об обеспечении их оптимальности.

Оперативность информации можно повысить за счет применения нормативного учета и контроля с помощью системы «стандарт-кост», что является актуальным и для управления затратами. В основе предлагаемой к использованию системы лежит определение норм расхода фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, нормативов затрат по статьям калькуляции, по видам и группам лекарственных препаратов.

Поскольку в отчетности организации оценка незавершенного производства занижена, а расходы каждого отчетного периода завышены, что ведет к завышению производственной себестоимости, то в фармацевтических производственных организациях целесообразно применять систему учета и калькулирования себестоимости «стандарт-кост», так как технология производства построена на применении норм расхода фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов по видам лекарственных препаратов, определении нормативов трудоемкости, процедур контроля качества выпускаемых лекарственных препаратов и их хранения предусмотренных стандартами надлежащей производственной практики.

Установлено, что одной из функций управления деятельностью организации является контроль, обеспечиваемый информацией, которую возможно получить при применении различных методов. В диссертации проведен сравнительный анализ наиболее передовых и перспективных систем контроля и управления деятельностью фармацевтических производственных организаций, к числу которых отнесены системы JIT, ABC, кайдзен-костинг, таргет-костинг.

Основной принцип системы JIT состоит в организации производства, при котором фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы посредством производственного процесса превращаются в лекарственные препараты высокого качества с конкурентоспособными свойствами и затратами, с высокой добавленной стоимостью. Производство таких препаратов достигается путем систематического снижения всех потерь. Использование этой методики позволяет фармацевтической производственной организации избавиться от лишних издержек путем сокращения непроизводительных расходов: расходов на выпуск излишних препаратов,

простоев оборудования, персонала, расходов на содержание излишних складских помещений, потерь, связанных с наличием дефектов фармацевтической продукции. При этом основное внимание уделяется качеству и стоимости препаратов, а не уровню закупочных цен на запасы.

Для создания сбалансированного, синхронизированного потока обеспечения производства фармацевтическими субстанциями и вспомогательными материалами требуются эффективная цеховая учетно-информационная система и соответствующий график производства. Обеспечение такого рода информационного потока возможно при использовании системы визуальной сигнализации, в рамках которой контролируется как поток информации, так и поток компонентов.

Система ЛТ в диссертации апробирована на примере фармацевтической производственной организации ООО «Новартис-фарма». Результаты апробации показали, что при соблюдении необходимых управленческих требований эта система способна существенно улучшить процесс производства с одновременным уменьшением запаса готовых лекарственных препаратов.

Исследования управления затратами на производство лекарственных препаратов позволяют сделать вывод, что в настоящее время фармацевтическими производственными организациями возможно также применять и метод учета затрат ABC, предполагающий учет по функциям и позволяющий обеспечить менеджмент организации необходимой информацией о затратах на каждой стадии производственного процесса широкого ассортимента лекарственных препаратов из одного исходного сырья.

В качестве исходной базы для проведения экономического анализа была использована модель бизнеса группы компаний «Medlex», производящей препараты: Амиксидин, Аминоцид, Альфасептин. Выпуск препаратов осуществляется на двух технологических линиях. Препарат Амиксидин выпускается на одной линии, а препараты Аминоцид и Альфасептин - на другой, которые находятся в одном цехе. При этом, лаборатория работает, в основном, на линию препарата Амиксидин.

Метод ABC, объединенный с анализом создания стоимости, позволяет фармацевтической производственной организации постатейно сокращать

затраты, выявлять излишки потребления ресурсов, а также перераспределять их с целью повышения их эффективности деятельности.

Применение данного метода позволит рассчитывать показатель долгосрочных переменных производственных затрат, определять финансовые и нефинансовые показатели при производстве фармацевтической продукции, организовывать обоснованную систему ценообразования, разрабатывать ассортиментную политику, сокращать накладные расходы, упорядочивать структуру затрат фармацевтической организации.

Прогрессивными концепциями управления затратами выступают системы «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг», применяемые последовательно друг за другом. Применение системы «таргет-костинг» предусматривает определение себестоимости фармацевтических препаратов, исходя из предварительно установленной цены их реализации при проведении маркетингового анализа цен, сложившихся на рынке.

Разработка препарата при применении системы «таргет-костинг» отличается от классического подхода (разработка рецептуры, расчет себестоимости, уточнение компонентов, входящих в рецептуру). Используя в управлении затратами систему «таргет-костинг», в процессе производства, сначала исчисляется прогнозируемая себестоимость, разрабатывается рецептура, а затем уточняется себестоимость. Положительные стороны системы «таргет-костинг» позволяют оптимизировать затраты до начала процесса производства фармацевтического препарата. В системе «таргет-костинг» функции маркетинга и разработки новых препаратов реализуются совместно. В результате получается конечный продукт, максимально отвечающий требованиям потребителей и реализуемый по оптимальным ценам.

Целевая себестоимость нового фармацевтического препарата будет существенно снижена с помощью системы «таргет-костинг» на стадии разработки, а на стадии производства она будет постепенно снижаться в соответствии с системой «кайдзен-костинг». Жизненный цикл фармацевтического препарата закончится тогда, когда будет достигнута такая минимальная себестоимость, после которой она может только повышаться. Далее весь процесс вновь повторяется, только уже для следующего поколения фармацевтических препаратов и т.д.

Применение на практике системы управления затратами позволяет регулировать политику снижения себестоимости, инвестировать денежные средства в разработку новых препаратов, эффективно управлять деятельностью организации и достигать поставленных целей.

Возможность применения этих систем позволяет фармацевтической производственной организации получить преимущество на рынке продаж, так как по сравнению с конкурентами уровень себестоимости будет ниже, что способствует реализации лекарственных препаратов по более низким ценам и, соответственно, удержанию соответствующих секторов рынка.

В процессе диссертационного исследования доказано, что реальный контроль, направленный на повышение эффективности деятельности фармацевтических производственных организаций возможен только при ведении управленческого учета по центрам ответственности.

В тоже время, центры ответственности могут быть более заинтересованы в осуществлении собственных целей и задач, чем в реализации общей стратегии экономического субъекта. Это ведет к осложнениям в координации деятельности функциональных структурных подразделений фармацевтической производственной организации и, в результате, будет способствовать несвоевременности принимаемых управленческих решений. В этой связи, организация деятельности экономических субъектов, производящих фармацевтические препараты, должна строиться на основе формирования целого ряда соответствующих центров ответственности.

Полученная информация по центрам ответственности, позволит оперативно выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и повысить ответственность менеджеров центра ответственности за рациональное использование производственных ресурсов.

В ходе диссертационного исследования были определены центры ответственности и контролируемые ими расходы. По каждому центру ответственности предполагается группировать и контролировать затраты, возникающие при осуществлении соответствующих бизнес-процессов: снабжение, производство, хранение, продажи, транспорта и др.

### 3 МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОДАЖ В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

#### 3.1 Продажи лекарственных средств как один из элементов системы управленческого учета в фармацевтических производственных организациях

В рыночной экономике эффективная система управления требует рациональной организации продаж, которая предопределяет эффективное использование средств производства, рост производительности труда, снижение издержек на производство лекарственных препаратов и их безубыточность.

Продажи направлены на реализацию произведенных или закупленных организацией лекарственных средств с целью получения экономических выгод. К основным объектам бизнес-процесса продаж организации по производству фармацевтических препаратов относятся: покупатель с его возможностями, потребностями, запросами и предпочтениями; лекарственные средства; каналы реализации лекарственных средств (оптовая торговля, розничная торговля и т.д.).

Радикальное реформирование отечественной экономики определило новую роль продаж в общей системе управления производственной фармацевтической организацией. По мнению Д. Сакса, основной идеей рыночной экономики является свобода выбора человеком товаров, работ, услуг, под которую подстраиваются организации.<sup>96</sup>

Правильно подстраиваться под платежеспособный спрос покупателей помогает рыночно ориентированный отдел продаж, т.е. сбытовая деятельность, ориентированная на рынок. По мнению П. Друкера, продажи всегда являются одним из основных центров расходов, которые распределяются на весь экономический процесс и являются скрытыми.<sup>97</sup> По его расчетам, с каждого доллара, затраченного потребителем на покупку товаров, 50 центов приходятся на продажи. Следовательно, смысловая нагрузка сосредоточена не только на расходах по продажам, но и на размещении лекарственных препаратов на рынке продаж. Таким образом,

---

<sup>96</sup> Сакс Д. Рыночная экономика и Россия: Пер. с англ. - М: Экономика, 1994. - 331с.

<sup>97</sup> Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: Пер. с англ. – М.: Вильямс, 2004.

сбытовая деятельность – это процесс продажи фармацевтических препаратов, работа на рынке по формированию и стимулированию спроса на продукцию экономического субъекта.

Исследования автора позволяют сделать вывод о том, что расходы на продажи составляют более 20% валового национального продукта, что эквивалентно 30% общей суммы производственных издержек. По мнению большинства зарубежных ученых, основная часть расходов на продажу связана с организацией продвижения товара на рынок. Как считают А. Дейян и А. Троядек, в процессе реализации товаров связь между производителем и потребителем основана на торговых посредниках. По мнению Г.Д. Болта, сбытовая деятельность представляет собой двусторонний процесс выполнения контактов и убеждения покупателей с целью увеличения объемов продаж. Основной задачей сбытовой деятельности является прибыльная реализация фармацевтической продукции. Для ее выполнения необходимо провести анализ спроса, загрузку производственных мощностей. Положения, разработанные Г.Д. Болтом, можно назвать маржиналистскими, так как в их основе лежит теория предельной полезности сбытовой политики предприятия.

Анализ российского фармацевтического рынка позволяет сделать вывод, что несогласованность ассортимента произведенных лекарственных препаратов обусловлена падением платежеспособного спроса покупателей на отечественные препараты, о чем свидетельствует постоянная тенденция роста импорта. Для фармацевтических производственных организаций является актуальным направление их бизнес-процессов на продажи лекарственных препаратов.

Упаковка препаратов является средством формирования спроса на них. На многих фармацевтических производственных организациях отсутствуют профессиональные маркетологи, что не позволяет разработать эффективную систему прогнозирования продаж и использовать неценовые методы конкуренции. Для определения производственной программы фармацевтические организации должны создать производственные резервы лекарственных препаратов, пополнение которых позволит получать долговременный эффект.

Таким образом, объем продаж фармацевтических производственных организаций зависят от спроса и покупательной способности потребителей, а



доходы от продаж являются финансовым результатом от предпринимательской деятельности. Достижение этого возможно при оптимальной загруженности производственных мощностей, оптимальном размещении лекарственных препаратов на рынках продаж и минимизации расходов ресурсов на производство и продажи.

Все вышеизложенное свидетельствует о том, что с переходом от рынка продавца к рынку покупателя, конкурентоспособность организации полностью зависит от маркетингового и управленческого анализа и продажи препаратов.

Многие фармацевтические производственные организации при переходе к рынку покупателя начали понимать важность выработанной ими политики продаж, которой зависит от конкуренции, пожеланий покупателей, наличия массового рынка, насыщенности рынка лекарственными препаратами, изменений рыночных ситуаций, производственной мощности экономического субъекта, расходов на продажи.

Конкуренция позволяет фармацевтической производственной организации активизировать собственную деятельность на удовлетворение запросов рынка и покупателей, учет которых позволяет менеджерам по продажам оперативно реагировать на постоянные изменения условий конкуренции.

Насыщенность рынка появляется тогда, когда падает спрос на лекарственные препараты. В этих условиях необходима продажа препаратов, производимых с использованием новых технологий, а также освоение новых рынков, что требует перестройки действующей системы продаж.

Изменение желаний покупателей, падение спроса, появление конкурентов, их активные действия, появление новых рынков обуславливают возникновение проблем и рисков, новых шансов на дальнейшее развитие рынка.

На объем продаж фармацевтических препаратов оказывает влияние производственная мощность организации. Малые и средние экономические субъекты, по сравнению с крупными, более маневренны и сравнительно быстро приспосабливаются к изменениям рынка. Управление продажами крупных фармацевтических организаций требует профессионализма, основанного на знании законов рыночного спроса и предложения.

Следовательно, если в таких организациях отсутствует профессиональная маркетинговая служба, то это может оказывать отрицательное влияние на формирование политики продаж.

При формировании объема продаж необходимо учитывать растущие расходы по сбыту. Это связано с ростом издержек на продажи: содержанием персонала, командировочных, представительских, транспортных расходов и др. Таким образом, продажа лекарственных препаратов является одной из важнейших функций маркетингового исследования. При этом покупатель имеет широкие возможности выбора не только между разными производителями, но и между разными взаимозаменяемыми препаратами.

В настоящее время не существует единого подхода к толкованию понятия «управление продажами». Ряд ученых трактуют его как процесс управления людьми, другие – как процесс управления каналами сбыта.

Большинство российских фармацевтических производственных организаций начинали формировать систему продаж с самых простых и конкретных элементов. В связи с этим в России до сих пор не используются такие понятия, как миссия, стратегия и другие управленческие термины, т.к. руководству организаций они представляются общими и не приносящими практической пользы. Это в значительной мере влияет на систему управления продажами. Результаты исследования позволяют сделать вывод о положительных тенденциях в области управления продажами.

На эффективность продаж оказывает влияние профессиональный уровень специалистов. Организации уделяют значительное внимание повышению профессионального уровня менеджеров по продажам. Спрос на квалифицированных менеджеров по продажам в настоящее время превышает предложение. Однако проще и выгоднее самостоятельно обучить специалиста, чем искать и приглашать дорогого и опытного профессионала.

Практика свидетельствует, что организации, которые не всегда имеют возможность оплачивать внешнее обучение сотрудников, организуют обучение внутри нее, внедряют наставничество и обмен опытом, что положительно сказывается на умении менеджеров размещать препараты на рынке.

В процессе обучения повышено внимание к ориентированности на клиента и поддержанию отношений с постоянными клиентами. Многие

экономические субъекты разрабатывают внутрикорпоративные регламенты и стандарты по обслуживанию покупателей, в которых предлагаются системы взаимодействия с постоянными клиентами, автоматизация этого процесса. Постоянные покупатели обеспечивают организации как минимум три преимущества: стабильность, репутацию, сокращение расходов на продажи. Имея надежные связи с постоянными клиентами, можно планировать свою работу и прогнозировать доходы на более длительный срок. Качественное планирование обеспечивает эффективную организацию продаж, квалифицированный сервис.

Большинство экономических субъектов успешно работают на российском рынке от пяти до десяти лет, что позволило им установить постоянные связи, создать собственную информацию о клиентах. Все больше организаций применяют проекты системы управления взаимоотношениями с клиентами (CRM, customer relationships management).

В процессе исследования была разработана система взаимодействия с клиентами, которая внедрена в ТОО «Неомедерм» (Республика Казахстан, г. Астана). Эта система включает:

- контроль за соблюдением стандартов обслуживания, которые регламентируют процесс работы с клиентами, включающий в себя сроки и формы типовых ответов и сроки их составления, документы предоставляемые покупателям;
- книга для покупателей, в которой печатаются новинки ассортимента, результаты проводимого опроса, викторины, резюме выступлений руководителей организаций-покупателей;
- семинары для покупателей;
- опрос покупателей с целью сбора замечаний и предложений.

Важным является правильный выбор целевого сегмента, то есть группы потенциальных покупателей, сходных по ряду значимых для организации характеристик и одинаково реагирующих на маркетинговые воздействия. Для выбора маркетинговой стратегии и обеспечения эффективности используемых маркетинговых инструментов необходимо понимать стереотипы покупателей, их ожидания, возможности, маркетинговую политику, эффективность продвижения на рынке фармацевтических препаратов, политику управления персоналом, систему мотивации персонала и т.п. Информация о клиентах в

экономических субъектах представлена в разрозненном виде и не систематизируется. В целях определения экономических выгод от продаж лекарственных препаратов клиентам следует осуществлять маркетинговый анализ оценки эффективности движения товарных запасов, для проведения которого необходимо вычленив из кругооборота товарной массы законченные процессы товародвижения.

При неоптимальном процессе движения товарных запасов внутри предприятия происходит снижение как потенциального, так и реального уровня прибыли, потеря конкурентных позиций на перспективных потребительских и товарных рынках, а также снижение экономической устойчивости предприятия.<sup>98</sup>

Одной из важнейших проблем, периодически возникающих при управлении запасами и продажами лекарственных средств и изделий медицинского назначения, является необходимость формирования соответствующего ассортимента, получение прибыли.

Экономические результаты деятельности фармацевтических производственных организаций могут иметь стохастический, случайный характер, негативным образом влияющий на текущую и перспективную деятельность.

Для анализа оптимального состава товарного запаса целесообразно использовать методы, разработанные Ф. Котлером, Е. Дихтлем и Х. Хершгеном, П. С. Завьяловым. Данные методы анализа отличаются между собой, поэтому дают достаточно полное представление о методах управленческого анализа товарного ассортимента.

Управление товарным ассортиментом, с точки зрения Ф. Котлера, должно проходить в два этапа (Рисунок 23).

Анализ товарной линии представляет собой этап, содержащий сбор информации о размере продаж и прибыли по конкретной товарной единице, расчет долей отдельных товаров в размере продаж и прибыли. По данным анализа разрабатывается решение о величине товарной линии, критерием оптимальности при этом выступает общая прибыль организации. Товарная

---

<sup>98</sup> Налоговый кодекс РФ. Часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ №117-ФЗ (с изм. от 28.07.2012 № 144-ФЗ) и часть вторая от 5 августа 2000 г. (с изм. от 03.12.2012 № 235-ФЗ).

линия является короткой, если при добавлении к ней новых товарных единиц, происходит увеличении прибыли.

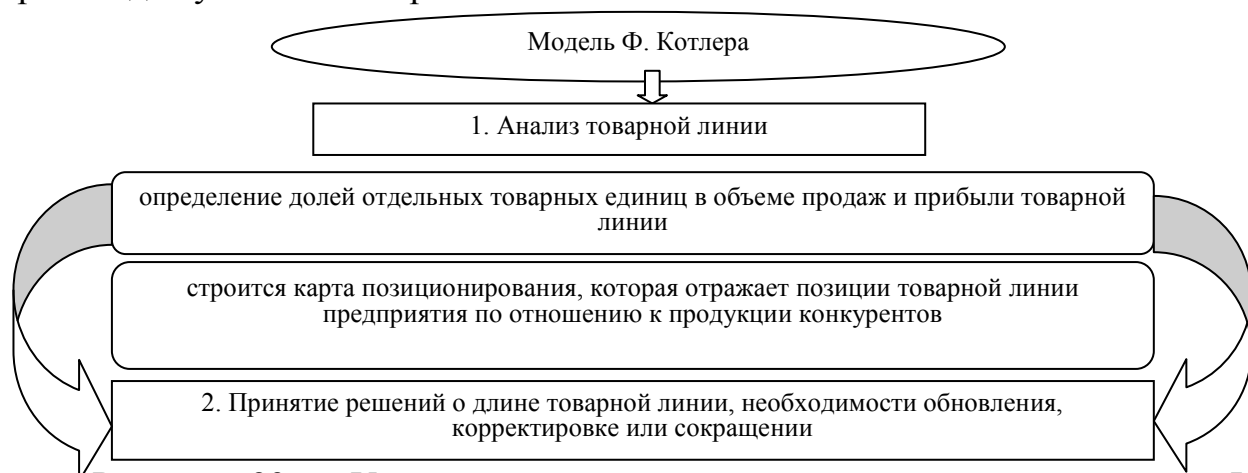


Рисунок 23 - Управление товарным ассортиментом по модели Ф. Котлера

Модели Е. Дихтль и Х. Хершген формируют состав товарных запасов с учетом экономических целей предприятия (Рисунок 24):

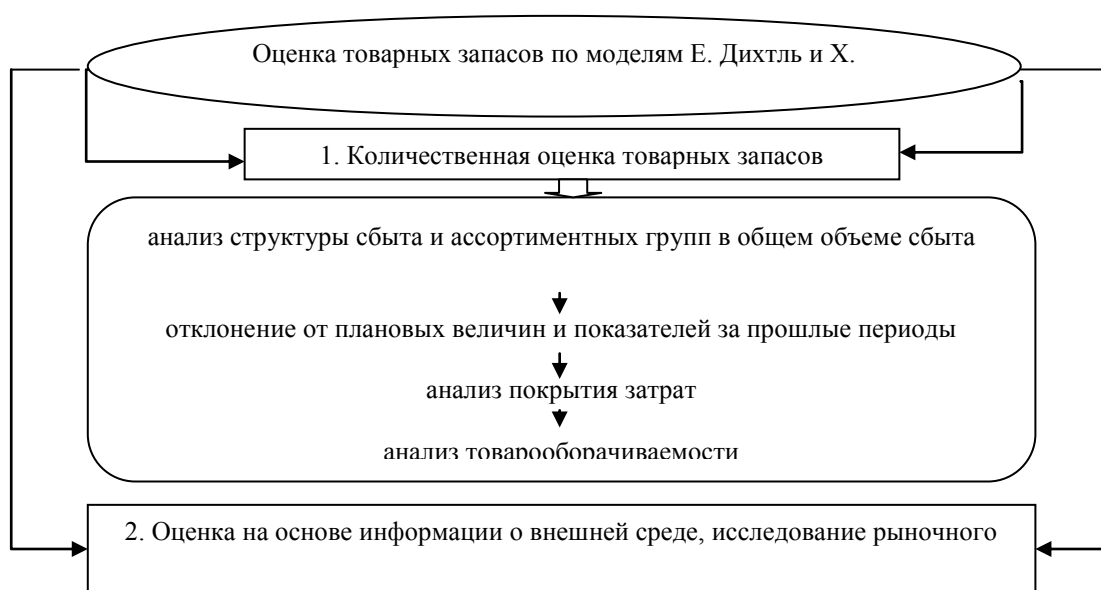


Рисунок 24 - Оценка товаров по моделям Е. Дихтль и Х. Хершген

Анализ структуры сбыта свидетельствует об абсолютном и относительном значении конкретных товаров и ассортиментных групп в общем объеме реализации.

С помощью анализа покрытия затрат можно понять методику расчета издержек и доходов, позволяющую определить ассортимент, приносящий максимальный доход.

Анализ товарооборачиваемости показывает скорость обращения лекарственных препаратов во времени, в течение которого они реализуются.

Кроме оценки товаров, по мнению Е. Дихтль и Х. Хершген, необходимо проводить оценку на базе суждений клиентов. В работе Завьялова П.С. рассматриваются необходимые составляющие системы формирования ассортимента (Рисунок 25).



Рисунок 25 - Система формирования товарного ассортимента по модели Завьялова П.С.

Преимуществом модели П.С. Завьялова является конкретизация необходимых составляющих системы формирования состава товарных запасов, но автор не приводит алгоритма формирования и управления товарным ассортиментом, что можно отнести к недостаткам.

Логистические системы управления предусматривают использование методов анализа, применяемых в управлении товарными запасами, например, ABC- и XYZ-анализы. Первый позволяет определить группу препаратов, приносящих наибольший валовой доход предприятию. XYZ-анализ позволяет структурировать потребление фармацевтических товаров по фактору стабильности потребления и возможности его предвидения.

Матричная проекция ABC и XYZ-анализов – это аналоговая модель, с помощью которой можно принимать стратегические решения, касающиеся товарной политики организации от стадии вовлечения товарного обращения

до стадии потребления.

В целях реализации концепции анализа товарных запасов возникает необходимость осуществления учетных процедур, а именно формирования учетной стоимости товаров в их достоверной оценке. Товары распределяют в порядке уменьшения их стоимости и рассчитывают удельный вес реализации каждой ассортиментной позиции. Графическая интерпретация данного анализа представлена на рисунке 26.



Рисунок 26 - Графическая интерпретация ABC - анализа ассортимента товара

Для осуществления ABC-анализа следует применять методику, при которой товарооборот фармацевтического предприятия делится на общее количество ассортиментных позиций проданного товара, в результате чего рассчитывают показатель среднего товарооборота. Мы считаем, что вместе с ABC-анализом следует проводить XYZ-анализ. Матричное изображение интегрированного ABC и XYZ-анализа представлено в таблице 18.

При закупке важно учитывать показатели ячеек с параметрами AX, AY, AZ, BX, BY и CX, так как потребность большинства из них можно предусмотреть. При этом поле AZ является исключением, но из-за высокой стоимости включено.

Использование интегрированного ABC и XYZ-анализа в деятельности фармацевтических фирм позволит осуществлять эффективное управление товарным ассортиментом, повысить товарооборачиваемость, сократить количество утраченных продаж, снизить уровень риска.

Таблица 18 - Матричная модель интегрированного ABC и XYZ- анализа товарооборота фармацевтической организации

|   |   |  |
|---|---|--|
| <p><b>AX</b><br/>(высокая потребительская стоимость, высокий уровень надежности прогноза при нестабильном спросе)</p> | <p><b>AY</b><br/>(высокая потребительская стоимость, средний уровень надежности прогноза при нестабильном спросе)</p> | <p><b>AZ</b><br/>(высокая потребительская стоимость, низкий уровень надежности прогноза при стохастическом спросе)</p> |
| <p><b>BX</b><br/>(средняя потребительская стоимость, высокий уровень надежности прогноза при стабильном спросе)</p>   | <p><b>BY</b><br/>(средняя потребительская стоимость, средний уровень надежности прогноза при нестабильном спросе)</p> | <p><b>BZ</b><br/>(средняя потребительская стоимость, низкий уровень надежности прогноза при стохастическом спросе)</p> |
| <p><b>CX</b><br/>(низкая потребительская стоимость, высокий уровень надежности прогноза при стабильном спросе)</p>    | <p><b>CY</b><br/>(низкая потребительская стоимость, средний уровень надежности прогноза при стабильном спросе)</p>    | <p><b>CZ</b><br/>(низкая потребительская стоимость, низкий уровень надежности прогноза при стохастическом спросе)</p>  |

Таким образом, в рамках ассортиментной политики можно предложить алгоритм формирования состава товарных запасов. Последовательность процессов формирования товарного состава представлена на рисунке 27.

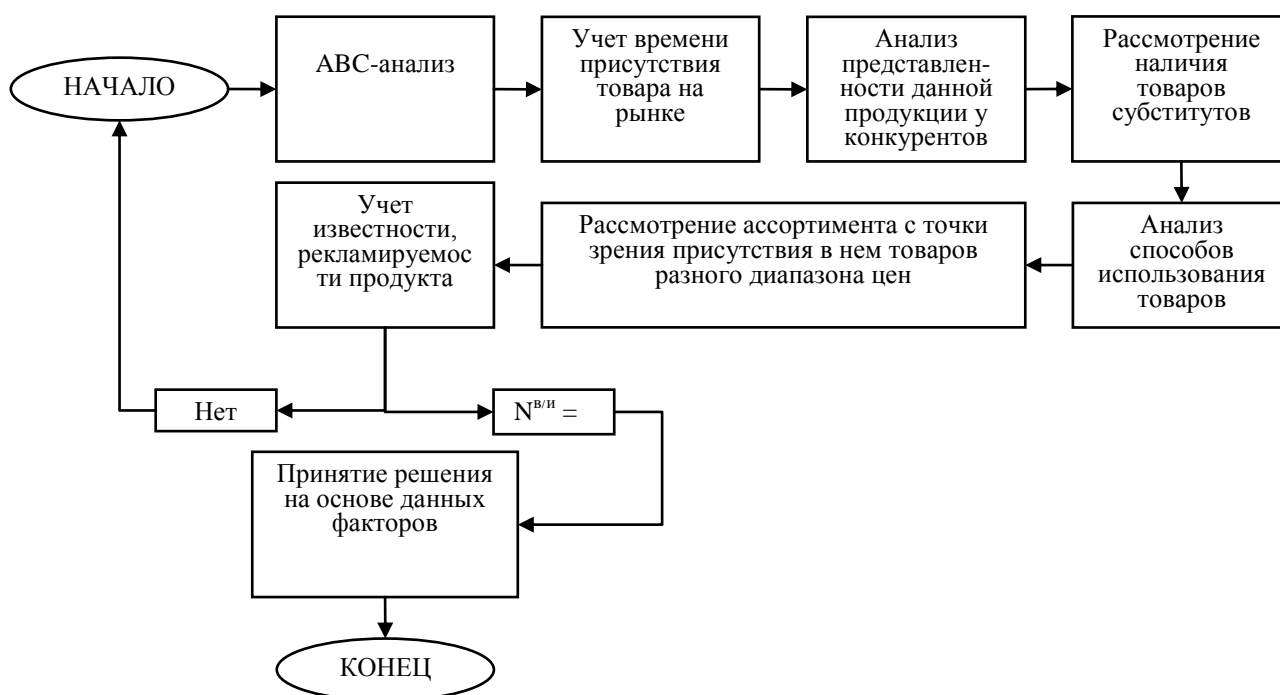


Рисунок 27 - Алгоритм формирования товарного ассортимента

Фармацевтические производственные организации планируют продажи, однако еще недостаточно используют такой важный инструмент, как определение размера продаж по покупателям регионов. Менеджерам доводится задание по продажам лекарственных средств на определенную



сумму, без детализации плана по регионам, группам покупателей, ассортименту, квотам.

При формировании заданий по продажам фармацевтических препаратов целесообразно их распределять по регионам, группам покупателей, группам ассортимента. Анализ рабочего времени менеджеров отдела продаж показал, что в течение недели работа с покупателями занимала 40% рабочего времени; техническая работа - 25%; взаимодействие с другими отделами - 18%; управленческая деятельность – 5,5%; прочие дела -11,5%.

Сотрудники отдела продаж за выполнение объема продаж стимулируются. Мотивацией для этого является выполнение объема продаж. Наиболее распространенный вариант системы мотивации - это постоянная часть (оклад) и процент от оборота фармацевтических препаратов. При таком подходе стимулируется только общий объем продаж, что часто бывает невыгодно организации. На практике возникает ситуация, когда менеджеры обеспечивают довольно большой объем продаж, но при этом добиваются этого предоставлением скидок практически всем клиентам, в результате прибыль компании резко снижается. Поэтому целесообразно учитывать показатель оборота в совокупности с обеспечиваемым уровнем рентабельности продаж, что становится экономически выгодным организации и менеджеру.

В целях повышения эффективности продаж следует формировать комплексную систему оценки и мотивации, включающую показатели эффективности деятельности: выполнение плана продаж каждому клиенту по объему продаж и выполнение плана продаж по ассортименту фармацевтических препаратов.

Одним из факторов, способствующих повышению эффективности работы менеджера, является учет показателей, характеризующих выполнение плана продаж. В фармацевтических производственных организациях важным является разработанность методологии учета и анализа, создание надежной системы контроля производства и продаж лекарственных средств, что позволит оперативно принимать экономические решения по условиям работы с клиентами, по ассортиментной политике, по маркетинговой политике и по многим другим проблемам.

Исследование позволяет сделать вывод, что на практике пытаются создать электронную базу данных о клиентах и продажах, при этом допускается наложение технического решения, что может привести к сбоям в работе системы.

Для прогнозирования возможных направлений совершенствования управления продажами необходимо структурировать проблемы, с помощью методики построения дерева целей, которая позволяет увязать между собой перспективные цели и конкретные задачи на каждом уровне иерархии. При этом цель высшего порядка соответствует вершине дерева, а ниже располагаются локальные цели и задачи, с помощью которых обеспечивается достижение целей верхнего уровня.

Концепция «дерева целей» впервые была предложена Ч. Черчменом и Р. Акоффом в 1957 году. Она позволяет человеку привести в порядок собственные планы, увидеть свои цели в группе, независимо от того, являются ли они личными или профессиональными.

На рисунке 28 построено дерево целей при организации управления продаж на фармацевтических производственных организациях.

Для достижения эффективной системы управления продажами в фармацевтических производственных организациях необходимо:

- 1) совершенствовать сегментацию покупателей;
- 2) совершенствовать систему планирования продаж организации;
- 3) совершенствовать тактику продаж организации;
- 4) разработать политику продаж организации по мероприятиям и контактам;
- 5) разработать процедуры продаж организации;
- 6) интенсифицировать работу с клиентами организации;
- 7) совершенствовать систему контроля продаж организации;
- 8) совершенствовать систему организации работы менеджеров.

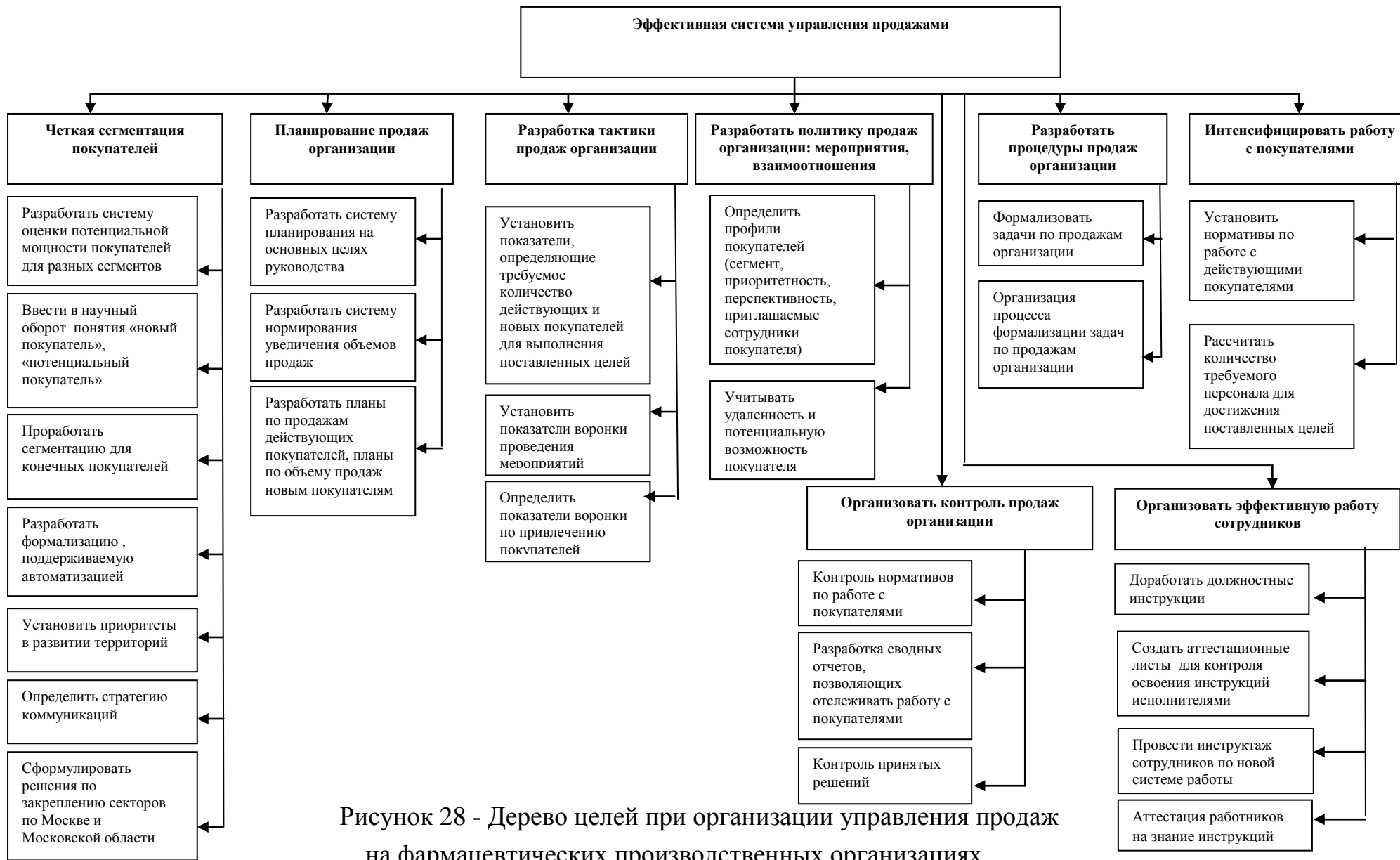


Рисунок 28 - Дерево целей при организации управления продаж на фармацевтических производственных организациях

Совершенствование планирования продаж фармацевтических производственных организаций возможно при решении следующих проблем: разработки системы планирования, основанной с учетом целей руководства; разработки системы квотирования увеличения объемов продаж; разработки планов по объему продаж новым клиентам.

Важным в повышении эффективности является разработка политики продаж организации, которая позволяет определять профили покупателей: сегмент, приоритетность, перспективность; учитывать удаленность и потенциальную возможность покупателей.

При разработке политики продаж организации решаются следующие проблемы: формализация задач по продажам организации и организация данного процесса.

При интенсификации работы с клиентами целесообразно: установить нормативы по продажам клиентам обязательного ассортимента препаратов; рассчитать количество требуемого персонала для достижения поставленных целей.

Для организации контроля продаж фармацевтических производственных организаций необходимо: усилить контроль квотирования продаж препаратов клиентам; разработать сводные отчеты продаж в разрезе покупателей, позволяющие отслеживать работу с ними; усилить контроль исполнения принятых решений руководством организации.

Необходимость тщательного исследования движения товаров способствует принятию решений в области формирования ассортимента фармацевтической организации, разработки политики ценообразования, стратегии оптовых и розничных продаж.

В результате анализа товародвижения и принятия оптимальных решений по целям и стратегиям на рынке улучшаются показатели торговой и хозяйственно-финансовой деятельности фармацевтической организации. Изучение экономических результатов эффективности движения товарных запасов в динамике позволяет прогнозировать эти результаты на будущие периоды, а также корректировать маркетинговые действия организации на конкретном фармацевтическом рынке.

Одним из важнейших объектов анализа является товарооборот, выступающий основным критерием оценки деятельности фармацевтической

организации. От товарооборота во многом зависит выполнение всех остальных экономических показателей, а также в целом состояние оборотных средств и своевременность обязательных платежей в бюджет и взаиморасчетов с другими организациями.

На товарооборачиваемость оказывают влияние три основных фактора: изменение средних товарных запасов; изменение скорости товарооборота; изменение структуры товарооборота.

На рисунке 29 представлен алгоритм применения показателя «товарные запасы» в анализе товарооборота фармацевтических организаций, позволяющий построить методику факторного анализа движения товарных запасов.

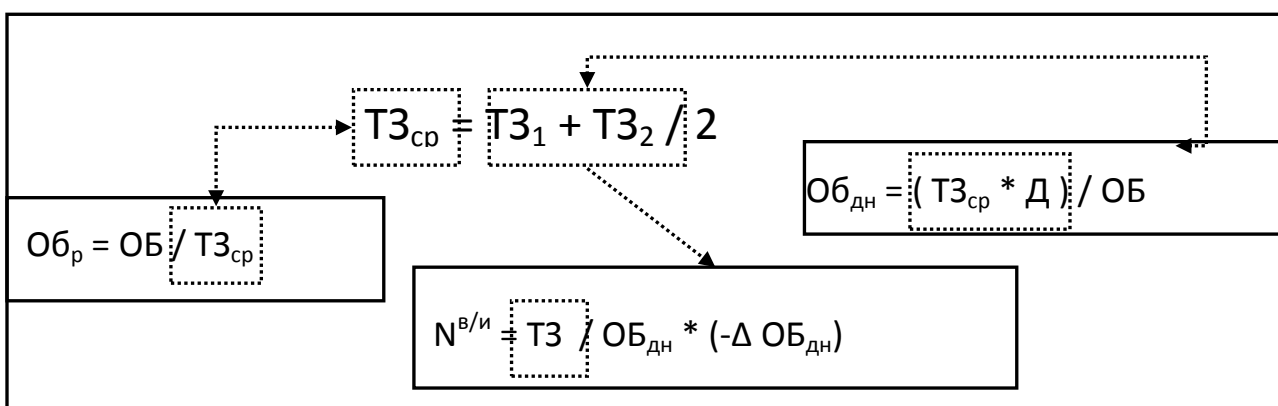


Рисунок 29 – Алгоритм применения показателя «товарные запасы» в анализе товарооборота

Систему анализа необходимо дополнить расчетом таких показателей, как товарооборачиваемость в числе оборотов ( $Об_p$ ) и коэффициент ритмичности (равномерности поставок) ( $К_{ритм}$ ) (Таблица 19).

Таблица 19 – Методика факторного анализа товарооборота

| Способ расчета                                    | Используемые в расчете показатели  |
|---|--|
| Средний товарный запас                            |  |
| $TЗ_{ср} = (TЗ_1 + TЗ_2) / 2$                     | TЗ <sub>ср</sub> – средний запас<br>TЗ <sub>1</sub> – объем запасов на начало периода<br>TЗ <sub>2</sub> – объем запасов на конец периода  |
| Время товарного обращения                         |  |
| $Об_{дн} = (TЗ_{ср} * Д) / ОБ$                    | Об <sub>дн</sub> – время товарного обращения<br>TЗ <sub>ср</sub> – средний товарный запас<br>Д – число дней в исследуемом периоде<br>ОБ – объем товарооборота за указанный период  |
| Размер высвободившихся (иммобилизованных) средств |  |
| $N^{в/и} = TЗ / ОБ_{дн} * (-Δ ОБ_{дн})$           | N <sup>в/и</sup> – размер высвободившихся (иммобилизованных) средств<br>ОБ <sub>дн</sub> – однодневный товарооборот<br>-ΔОБ <sub>дн</sub> – абсолютное изменение времени обращения |

|  |   |
|--|---|
| Время обращения при отчетном товарообороте и базисном товарном запасе              |   |
| $Об_{дн} = (ТЗ_{баз.} * Д) / ОБ_{отч}$   | Об <sub>дн</sub> – время товарного обращения<br>ТЗ <sub>баз.</sub> – базисный товарный запас<br>ОБ <sub>отч.</sub> – отчетный товарооборот<br>Д – число дней в исследуемом периоде  |
| Товарооборачиваемость в числе оборотов   |   |
| $Об_p = ОБ / ТЗ_{ср.}$   | Об <sub>p</sub> – товарооборачиваемость в числе оборотов<br>ОБ – товарооборот<br>ТЗ <sub>ср.</sub> – средний товарный запас   |
| Коэффициент ритмичности (равномерности поставок)                                   |   |
| $K_{ритм.} = 100 - V ;$ $V = \sigma / x * 100 ;$ $= \sqrt{\sum (x_1 - x_2)^2 / n}$ | К <sub>ритм.</sub> – коэффициент ритмичности (равномерности поставок);<br>V – коэффициент вариации (неравномерности);<br>σ – среднее квадратическое отклонение;<br>x – среднее значение анализируемого признака;<br>n – число значений анализируемого признака. |

Факторный анализ начинается с изучения влияния структуры (структурных сдвигов) состава товарных запасов на изменение времени обращения (Таблица 20).

Влияние структурных сдвигов на время обращения равно разности между расчетным и базисным временем обращения (27,49 – 27,45 = 0,04 дн.). То есть в результате снижения удельного веса товаров медицинского назначения с 15 до 13% и увеличения удельного веса остальных групп товаров (Таблица 20 гр. 5-6) время обращения увеличилось на 0,04 дн.

Сумма влияния факторов должна равняться абсолютному изменению времени обращения: 0,04 – 3,93 = 23,56 – 27,45 = - 4 дн.

Сравнив, скорость и время товарного обращения в динамике, выявлена причина замедления оборачиваемости, а именно влияние структурных сдвигов в ассортименте товаров.

При ускорении оборачиваемости средства высвобождаются из оборота, принося дополнительный эффект в виде выручки. При замедлении оборачиваемости средства накапливаются в запасах, то есть иммобилизуются, происходит затоваривание, что приводит к потере выручки, росту издержкостности товаров и издержек обращения.

Сумма иммобилизации средств в результате ускорения оборачиваемости под влиянием структурных сдвигов определяется умножением однодневного товарооборота за отчетный период на количество дней ускорения.

Таблица 20 – Факторный расчет влияния структурных сдвигов состава товарных запасов на изменение времени обращения

| Группы товаров   | Товарооборот, шт                             |          | Средние запасы, шт |          | Структура товарооборота |                        | Время обращения, дн.       |                            | Процентные числа<br>гр.6*гр.7 | Базисное время обращения при отчетной структуре товарооборота, дн.<br>гр. 9/100 |
|--|--|----------|--------------------|----------|-------------------------|------------------------|----------------------------|----------------------------|-------------------------------|---|
|  | январь 2013-базисный февраль 2013г- отчетный |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               |   |
|  | базисный                                     | отчетный | базисный           | отчетный | базисный<br>гр.1*100/Σ  | отчетный<br>гр.2*100/Σ | базисный<br>(гр.3*31)/гр.1 | отчетный<br>(гр.4*29)/гр.2 |                               |   |
| А  | 1  | 2        | 3                  | 4        | 5                       | 6                      | 7                          | 8                          | 9                             | 10  |
| Биологически-активные добавки  | 216  | 251      | 243                | 269      | 0,84                    | 0,96                   | 34,88                      | 31,08                      | 33,46                         | -   |
| Лекарственные средства   | 18208  | 18700    | 16046              | 15034    | 71,09                   | 71,47                  | 27,32                      | 23,31                      | 1952,56                       | -   |
| Медицинская техника  | 2701   | 3031     | 2258               | 2043     | 10,55                   | 11,58                  | 25,92                      | 19,55                      | 300,22                        |   |
| Парфюмерно-косметические товары  | 667  | 775      | 802                | 995      | 2,60                    | 2,96                   | 37,27                      | 37,23                      | 110,41                        |   |
| Товары медицинского назначения   | 3820   | 3407     | 3331               | 2911     | 14,91                   | 13,02                  | 27,03                      | 24,78                      | 352,00                        | -   |
| В целом по фармацевтических порганизаций   | 25612  | 26164    | 22680              | 21252    | 100,00                  | 100,00                 | 27,45                      | 23,56                      | 2748,64                       | 27,49   |
|  |  |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               |   |
|  |  |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               |   |
| Влияние структурных сдвигов на изменение времени обращения товаров (Σ гр. 10 - Σ гр. 7), дн. |  |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               | 0,04  |
| Влияние прочих факторов (Σ гр. 8 - Σ гр. 10), дн.  |  |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               | -3,93   |
| Сумма влияния факторов, дн.  |  |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               | -3,90   |
| Проверка:  |  |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               |   |
| Сумма влияния факторов = (Σ гр. 8 - Σ гр. 7), дн.  |  |          |                    |          |                         |                        |                            |                            |                               | -3,90   |

Так как увеличение времени обращения  $OB_{дн}$  означает замедление оборачиваемости (скорости обращения товаров), абсолютное изменение  $\Delta OB_{дн}$  в формуле берется с противоположным знаком ( $-\Delta OB_{дн}$ ). Положительный результат в расчете показывает сумму высвобожденных средств, а отрицательный – иммобилизованных.

В качестве абсолютного изменения времени обращения ( $-\Delta OB_{дн}$ ) соответственно принимается влияние изменения структуры товарооборота на время обращения ( $-\Delta OB_{структ.}$ )

Для расчета необходимо найти однодневный товароборот за отчетный период, который равен отношению отчетного товарооборота к количеству дней в периоде ( $26164 / 29 = 902$  шт).

Тогда размер иммобилизованных средств будет равен:

$$N^{в/и} = 902 * (-0,04) = - 36 \text{ шт.}$$

В таблице 21 представлен порядок расчета изменения времени обращения товаров методом цепных подстановок.

Таблица 21 – Расчет изменения времени обращения товаров методом цепных подстановок

| Группы товаров                          | Время обращения, дн. |  |          | Абсолютное изменение, дн.      |                                  |  | Проверка<br>(гр.5+гр.6)<br>= гр.4 |
|---|----------------------|--|----------|--------------------------------|----------------------------------|--|-----------------------------------|
|   | базисное             | при отчетном<br>товарообороте<br>и базисном<br>товарном<br>запасе<br>(расчетное) | отчетное | общее<br>(гр. 3<br>- гр.<br>1) | в том числе за счет<br>изменения |  |                                   |
|   |                      |  |          |                                | товарооборота<br>(гр.2 - гр.1)   | средних<br>товарных<br>запасов<br>(гр.3 -<br>гр.2) |                                   |
| Биологически-активные добавки           | 34,88                | 29,04  | 31,08    | -3,80                          | -5,84                            | 2,04   | -3,80                             |
| Лекарственные средства                  | 27,32                | 26,60  | 23,31    | -4,01                          | -0,72                            | -3,29  | -4,01                             |
| Медицинская техника                     | 25,92                | 23,10  | 19,55    | -6,37                          | -2,82                            | -3,55  | -6,37                             |
| Парфюмерно-косметические товары         | 37,27                | 32,10  | 37,23    | -0,04                          | -5,17                            | 5,13   | -0,04                             |
| Товары медицинского назначения          | 27,03                | 30,31  | 24,78    | -2,25                          | 3,28                             | -5,53  | -2,25                             |
| В целом по фармацевтических организаций | 27,45                | 26,90  | 23,56    | -3,89                          | -0,55                            | -3,34  | -3,89                             |

Расчетное время обращения товаров за январь 2013г в целом по предприятию равно:  $OB_{дн} = (22680 * 31) / 26164 = 26,9$  дн.



Влияние изменения товарооборота на изменение времени обращения равно разности между расчетным и базисным временем обращения (гр. 2 – гр. 1). Для группы «Лекарственные средства» оно составляет - 0,72 дн. (26,60 – 27,32). Влияние товарооборота по остальным группам товаров и в целом по предприятию рассчитывается аналогично.

Влияние изменения средних товарных запасов на изменение времени обращения равно разности между отчетным и расчетным временем обращения (гр. 3 – гр. 2). Для группы «Биологически-активные добавки» оно составляет 2,04 дн. (31,08 – 29,04). Влияние времени обращения по другим строкам гр. 4 таблицы рассчитывается аналогично.

Сумма влияния факторов должна равняться абсолютному изменению времени обращения по соответствующей строке. Для группы «Парфюмерно-косметические товары» сумма влияния факторов равна – 0,04 дн. (- 5,17 + 5,13), что соответствует абсолютному изменению времени обращения биологически-активных добавок (- 0,04) (графа 4 Таблицы 20). Следовательно, расчет выполнен верно.

Для ускорения оборачиваемости фармацевтических организаций необходимо увеличить товарооборот, для этого следует вовлекать в оборот товары, пользующиеся большим спросом в сравнении с имеющимся ассортиментом. Анализ влияния изменения структуры товарооборота (Таблица 21) показал, что для сокращения времени товарного обращения следует увеличить долю группы «Товары медицинского назначения» в обороте.

Для этого целесообразно применение методики имитационного анализа товародвижения, которая отражает не только данные о состоянии запасов, но и позволяет дать рекомендации о размере предстоящих закупок исходя из сложившихся условий и процессов организации товародвижения.

Оперативный остаток единицы товара, отражающий состояние товарных запасов на текущий день в натуральном измерении, определяется на основе формулы товарного баланса, применяющейся в факторном анализе товарооборота:

$$TЗ'' = TЗ' + TЗ^п - TЗ^р - TЗ^б , \quad (7)$$

где  $TЗ''$  - оперативный остаток товаров;

$TЗ'$  – остаток на начало;

ТЗ<sup>п</sup> - текущее поступление товаров;

ТЗ<sup>р</sup> – текущая реализация;

ТЗ<sup>б</sup> – прочее выбытие.

Оперативный остаток лекарственных средств в базисном периоде получен из расчета:  $TЗ'' = 16666,66 + 16966 - 182017,90 = 15424,76$  шт

Далее целесообразно найти оперативный остаток в днях. Это можно получить делением оперативного остатка в натуральном измерении на однодневный объем продаж, где однодневный объем определен отношением среднемесячного натурального объема продаж к числу дней продажи в данном месяце, то есть  $(18207,90 / 31 = 587$  шт.)

Тогда размера запасов группы «Лекарственные средства» в базисном периоде хватит на 26 дн.  $(15425 / 587)$ .

Данные об оперативных остатках товаров отражают потребность в их поставках, а также представляют информацию о затоваривании на текущую дату. На основе этих данных можно давать задание на оперативные поставки, что становится распространенной практикой товародвижения фармацевтических организаций.

Однако ориентир только на текущие остатки и текущее движение товаров приводит к кратковременным перебоям в сбыте отдельных наименований товаров и к соответствующим потерям в финансовых результатах. Такие разовые поставки небольших партий требуют больших транспортных расходов в расчете на единицу товара.

При появлении необходимости анализа ритмичности поставок целесообразно воспользоваться расчётом коэффициента ритмичности (Таблица 22).

Таблица 22 – Анализ ритмичности поставок товаров<sup>1</sup>

| Показатели                                     | Январь 2013 |
|--|-------------|
| Сумма поставки, руб.                           | 1291378,00  |
| % месячной поставки                            | 100,00      |
| Отклонение от среднего процента поставки (5 %) | 5,00        |
| Квадраты отклонений                            | 66,66       |

<sup>1</sup> по данным ООО «Твое здоровье»

Проведенный анализ позволил сделать вывод, что поставки неритмичны, что может стать причиной невыполнения плана товарооборота.

Для определения итоговой эффективности управления товарными запасами целесообразно использовать показатель рентабельности товарных запасов, который определяется отношением прибыли от продаж к средней за период величине товарных запасов:

$$K_{\text{рен. (баз)}} = 227\,997 / 22680 = 10;$$

$$K_{\text{рен. (баз)}} = 262\,541 / 21252 = 12.$$

Коэффициент рентабельности товарных запасов показывает, сколько прибыли приходится на единицу стоимости товарных запасов. С ростом этого показателя повышается эффективность использования запасов по конечному результату прибыли.

Снижение товарных запасов (высвобождение товарных запасов) приводит к увеличению рентабельности в 1,2 раза. Это означает, что система управления запасами стала более эффективной.

Таким образом, изучение экономических результатов эффективности движения товарных запасов в динамике позволяет прогнозировать эти результаты на будущие периоды, а также корректировать маркетинговые действия организации на конкретном фармацевтическом рынке.

Диссертационное исследование позволило сделать вывод, что продажи непосредственно связаны с бизнес-процессом «маркетинговая деятельность» и являются результатом производства и маркетингового исследования. В этих целях необходимо проводить маркетинговый анализ и использовать его данные как базу для мониторинга и оценки размещения лекарственных препаратов на фармацевтическом рынке.

### 3.2 Маркетинговый анализ в фармацевтических производственных организациях как информационная база для размещения лекарственных препаратов на рынке

Теоретические аспекты системы управления организацией на основе процессного подхода предполагают рассмотрение системы продаж и закупок как элемента маркетинговой деятельности и логистического аспекта их организации. Закупочная деятельность фармацевтической производственной организации представляет собой приобретение продукции с целью дальнейшей переработки. В сфере осуществления своей закупочной деятельности задачи фармацевтической производственной организации можно подразделить на маркетинговые и логистические составляющие.

Маркетинговые составляющие направлены на выбор поставщиков, сегментацию рынка, анализ закупаемых фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов. К задачам маркетинга в области организации закупок можно отнести и анализ рынка. На основе данных, полученных в процессе проведения маркетинга закупок, происходит формирование основных требований к закупаемым фармацевтическим субстанциям и компонентам, необходимым для производства фармацевтических препаратов. В процессе маркетинга определяются те поставщики, которые могут обеспечить доставку фармацевтических субстанций и компонентов до производителя препаратов.

Таким образом, маркетинговая деятельность фармацевтической производственной организации в сфере закупок продукции нацелена на осуществления комплекса мероприятий по осуществлению процесса закупки.

При рассмотрении процесса организации продаж фармацевтических препаратов целесообразно учитывать маркетинговые и логистические исследования рынка их размещения.

В настоящее время ситуация складывается таким образом, что различные фармацевтические производственные организации используют одинаковые каналы распределения препаратов, которые зачастую являются длинными, что обусловлено количеством посредников. Выбор оптимального канала распределения является важным, так как с увеличением протяженности канала распределения происходит увеличение конечной цены

лекарственных средств, что влияет на снижение товарооборота фармацевтической производственной организации.

При рассмотрении вопроса выбора каналов распределения лекарственных средств целесообразно уделить внимание определению наиболее оптимальных сроков поставки и оплаты.

В условиях жесткой конкуренции фармацевтические организации и прилагают усилия по стимулированию сбыта и используют для этих целей маркетинговые инструменты. В этом случае целесообразно оценить логистические аспекты успешной сбытовой политики.

Маркетинговые исследования – это процесс сбора, обработки и анализа данных с целью принятия эффективных маркетинговых решений. Исследованию подлежат рынки сбыта, конкуренты, покупатели, внутренний потенциал фармацевтических организаций. Исследование рынка предполагает определение его состояния, тенденций развития, что позволяет выявить недостатки положения на рынке и подсказать возможности и пути его улучшения. Все маркетинговые исследования осуществляются по следующим направлениям: оценка маркетинговых исследований и прогнозирование их результатов.

Как правило, прогнозируемые оценки используются при разработке целей и стратегий развития предприятия в целом и его маркетинговой деятельности. Фармацевтические организации, проводящие маркетинговые исследования, должны получать информацию о том, какие и кому лекарственные препараты продавать, а также как продавать и как стимулировать продажи, что позволяет получить оптимальную экономическую выгоду. Результаты исследования могут предопределить изменение целей деятельности организации. Отдельные фармацевтические организации выполнение функции проведения маркетинговых исследований возлагают на специальный отдел маркетинга, другие - только на одного специалиста, ответственного за маркетинговые исследования, а третьи нанимают специальные организации, которые оказывают маркетинговые услуги. Практика свидетельствует о том, что в отдельных организациях не проводятся маркетинговые исследования и нет соответствующих специалистов, что отрицательно влияет на эффективность продаж лекарственных препаратов.

Некоторые фармацевтические производственные организации обслуживают как конечных потребителей, так и промежуточных. В таких организациях отдел маркетинга может состоять из двух подразделов: маркетинг конечных и промежуточных потребителей.

Организация работы менеджеров по маркетингу может осуществляться с учетом групп выпускаемых препаратов. Также могут осуществляться исследования по этапам процесса маркетинга: сбору данных, их анализу и рекомендациям потенциальных покупателей.

В ряде случаев в организациях назначается один специалист, ответственный за маркетинговые исследования, который обеспечивает руководителей информацией о необходимости проведения маркетинговых исследований, организации покупки таких исследований у консультационных фирм. На малых фармацевтических производственных организациях собственники и руководители вместе осуществляют управленческие функции маркетинговых исследований и их анализ. При этом менеджеры малых организаций могут оперативно собирать информацию о насыщенности рынка лекарственными препаратами. Исследования в области маркетинга базируются на общих научных принципах и методах, в том числе это относится и к общим требованиям к маркетологам. Информация, собранная в процессе исследования, должна быть объективной, потому что на ее основании представляется возможным применять решения снижения риска от выбора покупателей.

Изучение теории и практики маркетинга позволило сделать вывод о том, что следует использовать следующие этапы маркетингового исследования: определение проблемы и цели исследования; определение методов исследования; информации и источников ее получения; процедур сбора, анализа информации; формирование выводов и разработка рекомендаций; составление отчета о результатах исследования.

Цель маркетингового исследования зависит от фактически сложившейся рыночной ситуации и направлена на снижение риска от размещения фармацевтических препаратов на рынке.

Процесс планирования маркетинга осуществляется поэтапно и включает в обобщенном виде три фазы:

- 1) анализ текущего положения организации и прогнозирование будущего положения (ситуационный анализ, аудит);
- 2) разработка целей и стратегий для их достижения;
- 3) формирование комплекса мероприятий для реализации определенных стратегий.

Значение маркетингового плана для фармацевтических производственных организаций заключается в следующем: план координирует управленческие решения и действия в соответствии с целями; информирует сотрудников о целях, стратегиях, мероприятиях, ресурсах и ответственности за исполнение плана; мотивирует сотрудников, если от достижения целей организации зависят их личные цели (зарплата, карьера, престиж); создает предпосылки для оценки и контроля результатов.

Планирование маркетинга осуществляется на определенный период (месяц, квартал, год) и является процессом, помогающим организации адекватно реагировать на условия окружающей среды.

Концепция маркетингового планирования выделяет следующие этапы:

1. Идентификация проблемы.

При наличии насущной для финансовой деятельности организации проблемы, формулирующейся, например, как снижение показателей сбыта конкретного товара и ослабление позиций его на определенном рыночном сегменте, маркетинговой службе следует провести аудит текущей реальной ситуации (ситуационный анализ).

2. Сбор и анализ данных. Для проведения ситуационного анализа необходима информация о деятельности организации, которую можно получить на основе анализа первичных и вторичных данных (бухгалтерской отчетности, внутрифирменной статистике, материалах ранее проведенных исследований, материалы государственной или отраслевой статистики, публикации рекламных агентств, различные публикации в средствах массовой информации и т.д.).

Первичные данные собираются в ходе проводимых организацией маркетинговых исследований с использованием количественных (эксперименты, измерения, опросы и др.) и качественных методов (наблюдения, групповые дискуссии, интервью специалистов и др.).

После сбора необходимых данных и статистической обработки их результатов представляют информацию по различным направлениям деятельности организации, на основе которой проводится аудит.

3. Аудит: анализ и прогнозирование. Маркетинг-аудит - это ревизия, обнаружение слабых мест в концепции маркетинга, т.е. аудит является обязательным методом контроля деятельности организации.

В ходе аудита анализу подвергаются, как правило: окружающая среда: STEP-факторы, социальные, технологические, экономические, политические; внешняя рыночная среда: рынки, потребители, конкуренты; собственная маркетинговая деятельность организации: лекарственные препараты, цена, распределение, продвижение на рынке.

Способность организации реализовать и защитить свои конкурентные преимущества зависит от того, насколько успешно она может противостоять давлению конкурентных сил, действующих на рынке. Цель анализа конкурентоспособности организации заключается в установлении ее конкурентного преимущества.

В процессе анализа конкуренции используется набор концепций и методов, которые позволяют выявить изменения условий производства и определить характер и мощь конкурентных сил. Информация по результатам анализа позволяет определить сложившуюся ситуацию на рынке фармацевтических производственных организаций, выпускающих лекарственные препараты. Анализ сводится к решению основных задач:

- 1) выявлению главных экономических особенностей отрасли, главных движущих сил отрасли и их влиянию на фармацевтическую отрасль в будущем; определение силы и уровня конкуренции;
- 2) выявлению организаций, имеющих наибольшую и наименьшую конкурентоспособность;
- 3) определению главных факторов, влияющих на успех в конкурентной борьбе;
- 4) достижению привлекательности фармацевтической отрасли с точки зрения перспективы повышения рентабельности.

Фармацевтическая промышленность находится на третьем месте по уровню рентабельности продаж. Ее особое место в сфере предпринимательской деятельности обусловлено тем, что состояние здоровья



всегда является первостепенной заботой каждого человека в отдельности и общества в целом. В связи с этим наблюдается повышение спроса на лекарственные средства.

Функционирование фармацевтических производственных организаций определяют два основных взаимосвязанных фактора: социальная необходимость и экономическая целесообразность.

Социальная необходимость прямо связана с тем, что к настоящему времени показатель смертности от инфекционных заболеваний в мире составляет 33% от общего уровня смертности. По данным Всемирной организации здравоохранения, заболеваемость малярией достигает 500 млн. случаев ежегодно (смертность около 2 млн. человек в год), острые респираторные заболевания уносят жизни не менее 4 млн., туберкулез - около 3 млн. человек в год. Глобальной проблемой здравоохранения становится вирусный гепатит: по меньшей мере 350 млн. человек - хронические носители вируса гепатита В, а 100 млн. человек - хронические носители вируса гепатита С.

Таким образом, встает вопрос об экономической целесообразности функционирования фармацевтических производственных организаций. С одной стороны, существует объективный рост стоимости исследовательских и экспериментальных работ, обусловленный необходимостью использовать все более совершенное и дорогостоящее оборудование и расширять удельные выборки (на один успешный фармацевтический препарат) исследуемых веществ. С другой стороны, общество, опасаясь ошибок производителей, ограничивает развитие фармацевтической отрасли разного рода стандартами, внедрение которых приводит к повышению стоимости разработки и производству новых фармацевтических препаратов.

Теоретически существует только два основных метода, с помощью которых можно победить конкурентов:

1. Отличаться от конкурентов, т.е. предоставить потребителям более качественный и эффективный препарат по той же цене, что и у конкурентов или предоставить потребителям препарат более высокого качества по более высокой цене.

2. Иметь меньшие издержки. Интенсивность конкуренции зависит от цены на аналогичные лекарственные препараты, от размера на них издержек производства и расходов на продажу.

Существует большое количество факторов, оказывающих влияние на конкуренцию. Теснота взаимосвязи конкурентов находится в прямой зависимости от концентрированности отрасли. Наличие доминирующего конкурента может ослабить соперничество в отрасли, так как доминирующий участник имеет большие возможности в установлении цены.

Высокие постоянные затраты, свободные, незадействованные мощности, малый рост и отсутствие дифференциации по препаратам в целом повышают остроту конкуренции.

На степень конкуренции влияют и факторы поведенческого характера. Если конкуренты отличаются друг от друга, стараются получить высокие доходы от продаж и занять прочные позиции конкретных производственных фармацевтических организаций, тогда вероятность агрессивного соперничества повышается.

Покупательская способность позволяет им получить отраслевую разницу в стоимости лекарственных препаратов, путем снижения цен конкурентами, повышением объема услуг и улучшать качество лекарств.

Возможно, наиболее важные факторы покупательской рыночной способности – это численность заказчиков и их концентрация. В фармацевтической отрасли ни один из источников покупательской способности, таких как: концентрация, своевременная информированность, возможность обратной интеграции, активно не работают.

Следовательно, сильная покупательская рыночная способность может компенсироваться концентрацией сил или дифференциацией конкурентов-поставщиков. В фармацевтической отрасли для многих лекарственных средств, по-прежнему защищенных патентами, полноценных заменителей не существует, поэтому пациенты вынуждены покупать требуемые им лекарства только у одного производителя. Терапевтические заменители, предлагаемые на рынке, имеющие различия, связанные с дозировкой, частотой и легкостью приема, а также наличием возможных побочных эффектов, могут создать значительную степень дифференциации предлагаемых лекарств.

Для примера считаем целесообразным провести анализ тромболитических препаратов, используемых для лечения инфаркта миокарда. В приложении 6 представлены основные сравнительные характеристики препаратов данной группы, включающие их рыночную стоимость, что имеет важное значение для разных социальных групп.

Препарат «Урокиназа» уже не обладает всеми теми качествами (тип иммунной реакции, возможность применения на догоспитальном этапе, вирусная контаминация), которыми обладают другие препараты этой группы, чья фармакодинамика и биодоступность превосходят его по своим показателям. Но в большинстве случаев врачи и сами пациенты применяют этот препарат чаще. Врачи в силу длительного пребывания препарата «Урокиназа» на фармацевтическом рынке, а пациенты просто по незнанию.

В процессе маркетинга целесообразно проводить оценку возможностей размещения на рынке лекарственных препаратов фармацевтических производственных организаций, сосредотачивались на размерах, концентрации покупателей, степени дифференциации препаратов. Обычно на более высокую рыночную мощь фармацевтических производственных организаций (соответственно, на более низкую покупательскую рыночную мощь) указывает возможность установления для разных покупателей разных цен. Считаем необходимым провести конкурентный анализ ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ за 2012 год в сравнении с другими производителями лекарственных средств и изделий медицинского назначения в несколько этапов:

1. По фармацевтическим организациям Москвы и Московской области производится выборка покупателей, которые закупили лекарственные средства.

2. Выбираются наиболее крупные производители и организации, предоставляющие дополнительные скидки и отсрочки (Таблица 23).

Таблица 23 - Расчет долей закупок у поставщиков

| Наименование организации | Объем закупок, тыс. руб. | Доля в общем объеме, % |
|--------------------------|--------------------------|------------------------|
| ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» МЗ РФ | 73245                    | 31,00                  |
| ЗАО ЦВ «Протек»          | 98544                    | 41,71                  |
| ООО «Тева»               | 9781                     | 4,14                   |
| ОАО «Нижфарм»            | 54687                    | 23,15                  |
| Итого                    | 236257                   | 100                    |

На основании сумм закупок по выигранным государственным контрактам на поставку льготных лекарственных средств по ЗАО г. Москвы, проводится расчет долей закупок по наиболее крупным поставщикам.

3. Используя конкурентные преимущества других поставщиков, проводится анализ конкурентоспособности фармацевтических производственных организаций (Таблица 24).

Таблица 24 - Анализ конкурентоспособности ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» МЗ РФ

| № п/п                  | Факторы конкурентоспособности            | ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» МЗРФ | Поставщики      |            |               |
|------------------------|--|-------------------------|-----------------|------------|---------------|
|                        |  |                         | ЗАО ЦВ «Протек» | ООО «Тева» | ОАО «Нижфарм» |
| Менеджмент организации |  |                         |                 |            |               |
| 1                      | Предпринимательская культура и философия | 4                       | 4               | 3          | 4             |
| 2                      | Цель                                     | 5                       | 5               | 3          | 5             |
| 3                      | Стратегия                                | 4                       | 4               | 2          | 4             |
| Маркетинг              |  |                         |                 |            |               |
| 4                      | Производство                             | 4                       | 3               | 3          | 5             |
| 5                      | Оптовая торговля                         | 5                       | 5               | 3          | 5             |
| 6                      | Реклама                                  | 3                       | 5               | 3          | 5             |
| 7                      | Цены                                     | 5                       | 4               | 3          | 4             |
| 8                      | Скидки                                   | 4                       | 5               | 3          | 3             |
| 9                      | Система оплаты                           | 3                       | 5               | 4          | 3             |
| 10                     | Доставка                                 | 4                       | 5               | 3          | 4             |
|                        | Итого                                    | 41                      | 44              | 30         | 52            |

Анализ конкурентоспособности ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ проводился на основе оценки по пятибалльной шкале факторов конкурентоспособности этой организации и ее ближайших конкурентов. Анализ показал, что поставщики ОАО «Нижфарм» и ЗАО ЦВ «Протек» имеют неоспоримое преимущество перед анализируемой организацией, в силу своего длительного нахождения на фармацевтическом рынке, широкого ассортимента, дополнительных льгот и условий поставок. Но в будущем, развивая взаимоотношения с покупателями, рекламу, ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ имеет шанс стать более конкурентоспособным.

Стратегию ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ на ближайшие 3 года можно сформулировать как активное развитие путем укрепления его положения на рынке за счет совершенствования

производственной деятельности, расширения географии продаж и совершенствования процесса работы с покупателями.

Целью на 2013-2015 год является рост выручки ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ на 20%. Цель установлена руководством с учетом влияния кризиса и усиления активности ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ на рынке продаж лекарственных препаратов.

Для достижения поставленной цели в рамках дальнейшего развития ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ, как показали исследования, целесообразно реализовать следующие подцели:

- 1) расширить присутствие ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ на рынке за счет активного привлечения покупателей;
- 2) провести опрос существующих покупателей с целью выявления их удовлетворенности производимыми лекарственными препаратами ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ, определить ключевые критерии лояльности покупателей, разработать систему мероприятий по формированию отношений к покупателям;
- 3) сформировать систему взаимодействия с клиентами с целью дальнейшего сотрудничества;
- 4) организовать эффективную маркетинговую и рекламную политику, направленную на привлечение покупателей лекарственных препаратов, выпускаемых фармацевтическими производственными организациями.

На текущий момент, в структуре ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ маркетинговая и рекламные функции реализуются неэффективно, в связи с этим рекомендуется переформулировать задачи, стоящие перед маркетологами: выявление факторов, влияющих на рынок лекарственных средств; анализ рынка; анализ конкурентов; определение конкурентных преимуществ фармацевтической производственной организации на рынке; анализ текущей политики (продаж, товарной, ценовой, рекламной политики); разработка стратегий и планов маркетинга для достижения поставленных руководством организации целей; разработка программ взаимоотношений с клиентами на базе изучения их удовлетворенности; размещение информации в Интернет-ресурсах о

возможности и ценах продаж ассортимента лекарственных препаратов; участие в подготовке бизнес-планов фармацевтической производственной организации.

Данные задачи, сформулированные по результатам маркетингового исследования ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ, приемлемы и для других фармацевтических производственных организаций.

Качество маркетинга зависит от количества и квалификации маркетологов, количество которых зависит от задач, стоящих перед отделом.

Маркетинговые исследования завершаются анализом конкурентов, проведением текущего мониторинга средств массовой информации и Интернет-ресурсов; проведением анализа работы организации по всем элементам маркетинга:

- 1) анализ ассортимента предлагаемых лекарственных средств;
- 2) анализ методического инструментария привлечения покупателей, анализ информационной базы продаж (ABC анализ, XYZ анализ, определение основных покупателей с использованием различных методик анализа);
- 3) анализ сотрудничества организации-продавца с покупателями;
- 4) статистический анализ всех элементов маркетинга;
- 5) оформление информационных справок;
- 6) оценка эффективности работы по всем элементам маркетинга.

Квалификационная матрица для создаваемого отдела маркетинга представлена в таблице 25.

Таблица 25 - Квалификационная матрица для отдела маркетинга ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения Российской Федерации

| Должность                                      | Требования   |
|--|--|
| Начальник отдела маркетинга и ценового анализа | Высшее экономическое образование; опыт работы от 5 лет; совершенствование и пополнение теоретических знаний и практических навыков в данной области; умение анализировать специфику рынка; умение определять стратегию определения спроса и предложения на лекарственные препараты, выпускаемые фармацевтической организацией; разработка должностных инструкций для сотрудников; подбор квалифицированного персонала. |
| Маркетолог                                     | Высшее или незаконченное высшее экономическое образование; стаж работы, знание маркетинговой профессии   |

Для привлечения внимания большого количества покупателей следует применять стратегию продаж, согласно которой необходимо иметь

индивидуальный подход к покупателям и строить взаимодействие с ним по следующей методике:

1. Поиск нового покупателя. На начальной стадии целью является создание интереса к фармацевтической производственной организации и ее препаратам у покупателей. Кроме того, организация должна выбирать из всех потенциальных покупателей тех, в которых оно заинтересовано, и предлагать сотрудничество, ознакомив со своими преимуществами и лекарственными препаратами, удерживая их внимание до принятия решения.

Формирование осведомленности потенциальных покупателей о существовании организации возможно посредством рекламы через средства массовой информации, размещения информации о компании на Интернет-ресурсах. Кроме того, важную роль имеет процесс личной продажи.

2. Взаимодействие между производителем и покупателем, которое маркетолог должен уметь использовать для достижения цели. Специфика фармацевтического рынка требует индивидуального подхода к каждому покупателю. В связи с этим, маркетолог должен приложить максимум усилий для формирования доверия покупателей к организации.

Маркетолог должен учитывать, что поведение покупателей в процессе принятия решения о приобретении лекарственных препаратов может быть разным. Его содержание представлено в модели К. Гренрооса, предусматривающей: осознание потребности; поиск информации; сравнение альтернатив; заинтересованность; осуществление покупки; реакцию на полученный результат от взаимодействия с производителем; повторные обращения. Если результат предварительной оценки положительный, следовательно, можно сотрудничать с этим клиентом.

Приобретая лекарственные препараты у фармацевтической производственной организации в первый раз, покупатель подвергается различного рода рискам, в частности финансовому риску (сделка совершена с нарушением законодательства) и риску неправильного выбора поставщика. Поэтому ей необходимо стремиться максимально снижать риски покупателей в целях наиболее выгодного сотрудничества.

После приобретения лекарственных препаратов у фармацевтической производственной организации покупатели могут сравнить свои ожидания с тем, что они получили в реальности. Поэтому, считаем, что основными

критериями оценки работы маркетологов являются: исполнение условий договора, качество обслуживания, качество лекарственных препаратов, цена, профессионализм персонала. Таким образом, усилия фармацевтической производственной организации необходимо направлять на то, чтобы удостоверить клиента в своей способности выполнять работу и зарабатывать для клиента деньги.

3. Завершение отношений фармацевтической производственной организации с покупателем целесообразно рассматривать с четырех позиций: прекращение взаимоотношений из-за неудовлетворенности покупателя; невыгодности работы с покупателем; уход с рынка покупателя; банкротство.

Считаем, что сокращения рисков несвоевременной оплаты за лекарственные препараты следует проводить анализ системы сбалансированных показателей, которая использует измеряемые показатели в следующих направлениях:

1. Финансовое направление, оценивающее результативность функционирования организации и устанавливающее контрольные показатели в области финансовой деятельности фармацевтической производственной организации. При этом следует анализировать показатели объема и рентабельности продаж, прибыли, размера средней закупки по категориям покупателей, затрат на организацию работы с покупателем, количества продаж на одного менеджера, бюджета рекламных затрат, эффективности проведения рекламной компании.

2. Оценка полезности фармацевтической производственной организации с точки зрения покупателей. Удовлетворенность покупателей сотрудничеством определяют: ценой; качеством препаратов; соблюдением сроков поставок; индивидуальным подходом к покупателям; выполнением срочных поставок; квалификацией персонала; предоставлением информации о препаратах; системой реагирования на жалобы; простотой взаимоотношений с менеджерами и др.

3. Внутренняя эффективность, анализирующая бизнес-процессы, инновации и обучение. В этом случае целесообразно контролировать показатели эффективности внутрифирменных коммуникаций, мотивации персонала, производительности труда, результативности маркетинговой



деятельности, организационной структуры, информационной системы, с помощью которой разрабатываются управленческие решения.

4. Стремление к формированию постоянных отношений. Каждая стратегия должна предусматривать формирование долгосрочных отношений с контрагентами. Это направление будет проявляться в динамике: объемов продаж; клиентской базы; закупок по покупателям и по их группам; географии продаж организации и др.

Выделенные критерии системы сбалансированных показателей направлены на оценку эффективности новой стратегии организации.

Таким образом, диссертационное исследование позволило сделать вывод, что продажи непосредственно связаны с бизнес-процессом «маркетинговая деятельность» и являются результатом производства и маркетингового исследования. Маркетинговая деятельность экономических субъектов, производящих фармацевтические препараты, направлена на разработку комплекса мероприятий по совершенствованию бизнес-процесса «продажи лекарственных препаратов» и осуществляется по следующим направлениям: планирование; исследование; оценка; прогнозирование результатов.

### 3.3 Прогнозирование продаж лекарственных препаратов фармацевтическими производственными организациями

Исходной точкой управления продажами является их планирование. В настоящее время определен следующий алгоритм планирования продаж: разрабатываются виды и формы планов продаж, формы и методы планирования, нормативы и процедуры прогнозирования продаж и расходов на них. В целях разработки плана продаж фармацевтических производственных организаций, необходимо определить его место в системе оперативного планирования. Расходная часть бюджета организации на текущий год формируется на основе объема продаж и являющаяся частью операционного бюджета.

Формат плана продаж зависит от целей и задач деятельности организации, и может содержать показатели в натуральном и стоимостном

выражении по сегментам покупателей, лекарственным средствам и каналам продаж. Необходимо выделять плановые показатели, фактически достигнутые, и темпы их роста. При этом общая система планирования продаж требует наличия системы управленческого учета и внутреннего контроля. Большинство российских фармацевтических производственных организаций начинают понимать сущность и необходимость такого учета, поэтому многие организации формируют план продаж в стоимостном выражении. Однако следует отметить, что значительная часть фармацевтических производственных организаций России вообще не имеют никакого плана продаж.

Разработку плана продаж можно реализовать методами прогноза рынка, метод экстраполяции, нормативного метода и метода капитализации.

Метод прогноза рынка заключается в том, что сначала определяется общий объем продаж на потенциальных рынках страны, сегментированных по фармацевтическим препаратам, клиентскому либо смешанному признаку. Затем определяется доля от этого объема, занимаемая фармацевтической производственной организацией. Объем продаж можно определить по доле в ВВП, а также по темпам роста. Метод реализуется на следующих этапах:

1. Определяется прогнозное увеличение ВВП на среднесрочную перспективу.
2. Определяется прогнозное увеличение доли фармацевтической продукции в ВВП на среднесрочную перспективу.
3. Рассчитывается объем рынка на основе доли фармацевтических препаратов в ВВП.
4. Прогноз структуры рынка дает возможность провести его разбивку по видам фармацевтической продукции.
5. На основании доли рынка, которую желает занять организация, формируется план продаж.

План продаж в фармацевтической производственной организации могут формировать аналитики или служба маркетинга, однако можно пользоваться и прогнозами развития российского рынка фармацевтических препаратов, разработанными внешними специалистами. При этом следует делать прогноз на общий объем рынка, а также на его увеличение по видам медицинских препаратов.

Метод экстраполяции базируется на среднегодовом темпе прироста продаж фармацевтической производственной организации в предыдущем периоде. Также необходимо провести сравнение темпов роста продаж на рынке фармацевтических препаратов. Так, темпы роста фармацевтической производственной организации за последние три года составляют 25% в год. На 4-й год при прочих равных условиях можно экстраполировать темп прироста при разработке плана продаж.

Расчет плана продаж методом капитализации основан на том, что, зная величину капитализации организации на планируемый год, на основе стратегического плана определяется объем реализованной продукции.

Нормативный метод прогнозирования продаж применяется в тех организациях, которые измеряют основные показатели деятельности в области продаж. В качестве нормативных показателей можно принять количество продаж на сотрудника, количество продаж каждого представительства, среднюю цену конкретного фармацевтического препарата, объема продаж на менеджера соответствующего отдела и общего объема продаж.

В связи с вышеизложенным, считаем необходимым предложить алгоритм и процедуры встречного планирования, предусматривающие осуществление планирования «снизу вверх (Рисунок 30).

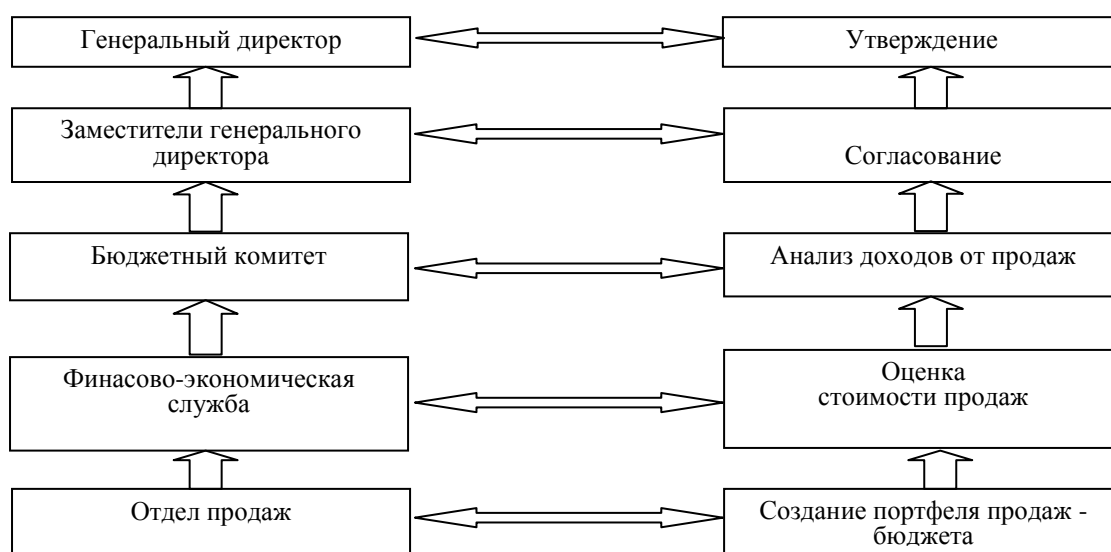


Рисунок 30 – Функции менеджеров, участвующих в планировании продаж

Одним из основных принципов планирования продаж фармацевтических производственных организаций является планирование по ассортименту, требующемуся клиентским сегментам. Сегментирование сопровождается организационными изменениями, что может уменьшить шансы на успешное его проведение. До настоящего времени многие идеи по сегментированию основывались на результатах маркетинговых исследований, и одной из трудностей было нахождение способов применения на практике модели сегментации рынка, полученной по результатам исследований.

По этим причинам сегментация высокого уровня, коренным образом изменяющая деятельность фармацевтической производственной организации, встречается редко. Менеджеры должны определить, стоит ли сегментация затраченных на нее усилий и риска.

Базовый метод сегментации заключается в изучении потребностей покупателей. Одни покупатели предпочитают постоянство разнообразию, другие же наоборот. На основании этого можно выделить две категории, которые характеризуют потребность в стабильности лекарственных препаратов, потребность в поисках нового ассортимента.

Возможность классификации покупателей позволяет разработать программные продукты системы управления взаимоотношениями с клиентами CRM- технология существенно помогает проводить эффективную сегментацию, она предоставляет организации возможность объединить и проанализировать большое количество данных и выделить существенные взаимосвязи между свойствами клиента. CRM обеспечивает единое представление о клиенте по всем точкам соприкосновения с ним.

Таким образом, в теории управления продажами сегментация покупателей - процесс разделения покупателей на группы со схожими особенностями. Сегментация позволяет понять, какие покупатели выгодны и как наиболее эффективно вести с ними дела: продажи, маркетинг, сервисное обслуживание.

При использовании метода ABC-анализа исходными данными для проведения сегментации покупателей являются первичные данные бухгалтерского учета и аналитический материал по объему продаж по каждому клиенту фармацевтических производственных организаций.

ABC-анализ представляет собой метод, с помощью которого классифицировать ресурсы организации по степени их важности. В основу данного метода положен принцип Парето – 20 % всех ресурсов дают 80 % оборота. Часто ABC-анализ путают с ABC-методом, расшифровывая ABC как функциональную систему распределения затрат (Activity Based Costing).

ABC-анализ сегментации покупателей фармацевтических производственных организаций включает ранжирование покупателей по разным параметрам. Результатом ABC-анализа является группировка объектов по степени влияния на общий результат. Анализ базируется на оценке полученных доходов по клиентам в разрезе сегментов. Результатом применения методики является присвоение объектам категории (рейтинга) приоритетности.

На первом этапе анализа проводится деление покупателей на группы А, В, С. Объектом ABC - анализа будут являться покупатели организации. Признаком, по которому будет проводиться классификация покупателей, является объем продаж покупателем за месяц (Приложение 7). Результаты анализа отражаются в сводной таблице 26.

Таблица 26 – Результаты анализа покупателей по методу ABC в ООО «ИНТЕРСЭН-плюс»

| Группы покупателей | Объем продаж (тыс. руб.) | Доля | Количество покупателей | Доля |
|--------------------|--------------------------|------|------------------------|------|
| Группа А           | 59 935 178               | 86%  | 20                     | 38%  |
| Группа В           | 7 601 058                | 11%  | 14                     | 27%  |
| Группа С           | 1 779 461                | 3%   | 18                     | 35%  |
| Итого              | 69 315 697               | 100% | 52                     | 100% |

В фармацевтических производственных организациях покупателей категории А 20 единиц, что составляет 38% от их общего количества, объем продаж составляет 59 935 178 тыс. руб., или 86% от общего объема продаж организации. Покупателей категории В 14 единиц, что составляет 27% от их общего количества, объем продаж 7 601 058 тыс. руб., или 11% от общего объема продаж организации. Покупателей категории С 18 единиц, что составляет 35% от их общего количества, объем продаж 1 779 461 тыс. руб., или 3% от общего объема продаж организации.

Далее анализируются средние продажи по группам покупателей (Таблица 27).

Таблица 27 – Средние продажи фармацевтической производственной организации по группам покупателей за 2012 год в ООО «ИНТЕРСЭН-плюс»

| Группа покупателей | Средние продажи по группе покупателей (тыс. руб.) |
|--------------------|---|
| А                  | 1 973 838   |
| В                  | 542 933   |
| С                  | 104 674   |

Результаты анализа показали, что больший доход от продаж поступают от покупателей г. Москвы группы А (32% от общего объема продаж, 22 432 152 тыс. руб.), а самый низкий доход от продаж поступает от покупателей Брянской области группы С (0,01% от общего объема продаж, 20 852 тыс. руб.). Причиной такого дисбаланса является экономическая развитость региона и близость производителя к покупателям, расположенным в г. Москва.

Кроме того, установлен дисбаланс в группах покупателей:

- 1) по группе А: количество субъектов в 1,85 раз больше идеального;
- 2) по группе В: количество субъектов в 1,75 раза больше идеального;
- 3) по группе С: количество субъектов в 1,82 раза меньше идеального.

Причиной такого дисбаланса является отсутствие четкой стратегии работы на территориях государства, внимание сбытовых ресурсов не сконцентрировано на определенных территориях, не реализуется потенциал лучших территорий (территорий покупателей группы А).

На территории Московской области сравнительно низкие продажи фармацевтической продукции, которые составляют 887 468 тыс. руб., или 1,3% от общего объема продаж. Причиной такого низкого объема продаж является недостаточное внимание менеджеров продаж к данной территории, отсутствие четкой стратегии работы на территории Московской области. В целях устранения дисбаланса продаж фармацевтическим организациям целесообразно планировать региональную стратегию продаж лекарственных препаратов с концентрацией основных усилий на территориях: г. Москва, Московская область и потенциально мощных территориях группы А, таких как Воронежская область, Приморский край, Хабаровский край и др.

Объем продаж в значительной степени зависит от работы с покупателями лекарственных препаратов, для улучшения работы с которыми необходимо проводить рейтинг их активности, что позволит выявить типы покупателей, и на основе полученной информации выработать тактику взаимоотношения фармацевтической производственной организации с ними.

В результате исследования автором предложена методика оценки рейтинга активности покупателей. По данному рейтингу все покупатели делятся на «холериков», «сангвиников», «флегматиков» и «меланхоликов». Для каждого типа покупателя установлена регулярность закупок и скачкообразность закупок (Таблица 28).

Таблица 28 - Показатели рейтинга активности покупателей

| Регулярность закупок | Скачкообразность закупок      | Рейтинг активности |
|----------------------|-------------------------------|--------------------|
| Регулярный           | Нет скачкообразного изменения | Холерик            |
| Регулярный           | Есть скачкообразное изменение | Сангвиник          |
| Нерегулярный         | Есть скачкообразное изменение | Флегматик          |
| Нерегулярный         | Нет скачкообразного изменения | Меланхолик         |

Для рейтинговой оценки все покупатели были разделены на:

1. Конечных покупателей – организации или физические лица, имеющие намерение заказать или приобрести лекарственные препараты для внутреннего потребления.

2. Дилеров - юридических лиц, которые закупают препараты оптом, а продают их в розницу или мелким оптом.

3. Дистрибьюторов - оптовые или розничные продавцы с высокоорганизованной структурой активных продаж. К дистрибьюторам относятся сетевые аптечные организации.

В расчет рейтингов активности по дилерам принят 31 клиент.

По дилерам покупатели были классифицированы по двум признакам: интервал между закупками – 23 дня (Таблица 29); интервал между закупками – 30 дней (Таблица 30).

Таблица 29 – Рейтинг активности по дилерам с интервалом закупок 23 дня

| Рейтинг активности | Количество покупателей | Доля покупателей (%) |
|--------------------|------------------------|----------------------|
| Холерик            | 1                      | 3                    |
| Сангвиник          | 6                      | 19                   |
| Флегматик          | 21                     | 68                   |
| Меланхолик         | 3                      | 10                   |
| Итого              | 31                     | 100                  |

В результате анализа установлено, что дилеров с интервалом закупок 23 дня типа «флегматик» 68%, а покупателей типа «холерик» – только 3%. Покупателей типа «сангвиник» 6 единиц (19%), а типа «меланхолик» 3 единицы (10%).

Таблица 30 – Рейтинг активности по дилерам с интервалом закупок 30 дней

| Рейтинг активности | Количество покупателей | Доля покупателей (%) |
|--------------------|------------------------|----------------------|
| Холерик            | 1                      | 3                    |
| Сангвиник          | 10                     | 32                   |
| Флегматик          | 17                     | 55                   |
| Меланхолик         | 3                      | 10                   |
| Итого              | 31                     | 100                  |

В результате анализа нами установлено, что дилеров с интервалом закупок 30 дней типа «флегматик» 55%, а типа «холерик» – только 3%. Покупателей типа «сангвиник» 10 единиц (32%), а типа «меланхолик» 3 единицы (10%).

В расчет рейтингов активности по дистрибьюторам принято 18 покупателей, которые классифицированы по двум признакам: интервал между закупками – 14 дней (Таблица 31); интервал между закупками – 30 дней (Таблица 32).

Таблица 31 – Рейтинг активности по дистрибьюторам с интервалом закупок 14 дней

| Рейтинг активности | Количество покупателей | Доля покупателей (%) |
|--------------------|------------------------|----------------------|
| Холерик            | -                      | -                    |
| Сангвиник          | 5                      | 28                   |
| Флегматик          | 12                     | 67                   |
| Меланхолик         | 1                      | 5                    |
| Итого              | 18                     | 100                  |

Результат анализа позволяет сделать вывод, что дистрибьюторов с интервалом закупок 14 дней типа «флегматик» 67%, а покупателей типа



«холерик» нет. Покупателей типа «сангвиник» 5 единиц (28%), а типа «меланхолик» 1 единица (5%). Данные таблицы 32 свидетельствуют о том, что дистрибьюторов с интервалом закупок 30 дней типа «сангвиник» 44%, а покупателей типа «холерик» – 11%. Покупателей типа «флегматик» 7 единиц (40%), а типа «меланхолик» 1 единица (5%).

Таблица 32 – Рейтинг активности по дистрибьюторам с интервалом закупок 30 дней

| Рейтинг активности | Количество покупателей | Доля покупателей (%) |
|--------------------|------------------------|----------------------|
| Холерик            | 2                      | 11                   |
| Сангвиник          | 8                      | 44                   |
| Флегматик          | 7                      | 40                   |
| Меланхолик         | 1                      | 5                    |
| Итого              | 18                     | 100                  |

Проводить анализ рейтинга активности покупателей, осуществляющих разовые закупки фармацевтической продукции, нецелесообразно, так как по данному виду покупателей не планируется регулярность закупок.

При планировании продаж фармацевтической производственной организации необходимо четко понимать ассортимент и виды продукции, которые подлежат реализации организацией. Одним из важных направлений политики продаж является ценовая политика, формируемая в рамках общей стратегии, которая предполагает позиционирование фармацевтических препаратов на рынке и установление цены продаж и скидок для покупателей из различных категорий.

Цена продажи и скидка на лекарственные препараты для покупателей зависит от ряда факторов: минимального объема закупки в квартал, в зависимости от условий оплаты, в зависимости от выборки ассортимента и выполнения минимального и максимального плана закупки, обоснованных сезонных и иных колебаний потребительского спроса; приближением даты истечения сроков годности или реализации препаратов; продвижения препаратов на новые рынки; реализации опытных партий новых лекарственных препаратов в целях ознакомления с ней покупателей и т.д.

Для каждого оптового покупателя с целью получения им скидок с цены фармацевтических препаратов возможно определить плановый объем продаж по ассортименту.

План продаж лекарственных препаратов по ассортименту должен устанавливаться по основным видам отдельно по каждому покупателю. Основные виды препаратов устанавливаются программой продаж на год и утверждаются руководителем торгового отдела в соответствии с маркетинговыми исследованиями, проводимыми в организации, и устанавливаются договорами с покупателями.

Для получения скидки оптовым покупателем объем закупаемой продукции должен быть не менее минимальной разовой партии лекарственных препаратов, состоящей из товара любого ассортимента (100 единиц фармацевтической продукции).

Для каждого покупателя необходимо установить план выплаты денежных средств в месяц, в зависимости от выполнения которого будет предоставляться скидка на продукцию. Новым покупателям и конечным потребителям или организациям, не выполняющим установленный план по покупкам (Таблица 33), продукция должна поставляться по скидке, указанной в таблице 34. Расчет суммы заявки должен производиться исходя из цен, указанных в прайс-листе.

Таблица 33 - План работы с покупателями фармацевтических препаратов

| Статус покупателя    | Варианты оплаты     | План поступлений/месяц             |
|----------------------|---------------------|------------------------------------|
| Конечный потребитель | предоплата/отсрочка | Не планируется                     |
| Дилер                | предоплата/отсрочка | 151 тыс.руб.; план по номенклатуре |
| Дистрибьютор         | предоплата отсрочка | 301 тыс.руб.; план по номенклатуре |

Таблица 34 - Скидки для покупателей, осуществляющих разовые закупки фармацевтической продукции

| Статус контрагента   | Вариант оплаты      | Объем продаж  | Скидка |
|----------------------|---------------------|---|--------|
| Конечный потребитель | предоплата/отсрочка | Любой, на первые два месяца, до определения статуса | 20%    |

Покупателям со статусом дилера и дистрибьютора препараты целесообразно продавать по скидкам, представленным в таблице 34, при покупке фармацевтических препаратов по единовременной заявке в зависимости от варианта оплаты и в соответствии с установленным объемом продаж. Скидки действуют в рамках объемов, закупаемых в течение текущего месяца.

В случае выполнения плана продаж в месяц последующие единовременные заявки в течение текущего месяца могут рассчитываться по максимальной скидке, соответствующей плану поступлений денежных средств за препараты в месяц в соответствии с вариантом оплаты за продукцию (Таблица 35).

Таблица 35 – Скидки, предоставляемые фармацевтической производственной организацией дилерам и дистрибьюторам по продаже лекарственных препаратов

| Статус контрагента | Варианты оплаты | Объем продаж                             | Скидка | Дополнительная скидка за выполнение минимального плана продаж |
|--------------------|-----------------|--|--------|---|
| Дилер              | Предоплата      | До 1000 тыс.руб.                         | 20%    | 2%  |
|                    |                 | От 1000 до 1500 тыс.руб.                 | 22%    | 2%  |
|                    |                 | От 1500 до 3000 тыс.руб.                 | 25%    | 2%  |
|                    |                 | От 3000 до 5000 тыс.руб.                 | 26%    | 2%  |
|                    |                 | Свыше 5000 тыс.руб. и выборке по линейке | 27%    | 2%  |
|                    | Отсрочка        | До 1000 тыс.руб.                         | 15%    | 2%  |
|                    |                 | От 1000 до 1500 тыс. руб.                | 18%    | 2%  |
|                    |                 | От 1500 до 3000 тыс.руб.                 | 11%    | 2%  |
|                    |                 | От 3000 до 5000 тыс.руб.                 | 12%    | 2%  |
|                    |                 | Свыше 5000 тыс.руб. и выборке по линейке | 13%    | 2%  |
| Дистрибьютор       | Предоплата      | До 2000 тыс.руб.                         | 37%    | 2%  |
|                    |                 | От 2000 до 3000 тыс.руб.                 | 30%    | 2%  |
|                    |                 | От 3000 до 5000 тыс.руб.                 | 31%    | 2%  |
|                    |                 | Свыше 5000 тыс.руб. и выборке по линейке | 32%    | 2%  |
|                    | Отсрочка        | До 2000 тыс.руб.                         | 23%    | 2%  |
|                    |                 | От 2000 до 3000 тыс.руб.                 | 26%    | 2%  |
|                    |                 | От 3000 до 5000 тыс.руб.                 | 27%    | 2%  |
|                    |                 | Свыше 5000 тыс.руб. и выборке по линейке | 28%    | 2%  |

В случае выполнения плана поступлений в месяц возможна дополнительная скидка. При условии невыполнения покупателем установленного плана в течение двух месяцев подряд, покупателю снижаются скидки. Расчет суммы заявки производится, исходя из цен, указанных в прайс-листе на фармацевтические препараты.

Также необходимо предусмотреть дополнительные скидки за продажу препаратов только одной фармацевтической организации, а также скидки при покупке фармацевтических препаратов по заявке более 150 000 единиц продукции.

Эффективный управленческий в большей мере зависит от качества информационного обеспечения ответственных лиц всех уровней. Информационное обеспечение управленческой информацией фармацевтических производственных организаций должно быть построено на основе получения данных, сосредоточенных в бухгалтерской отчетности, которая не позволяет объективно оценить оперативное внутреннее состояние, так как фиксирует прошлые события, и рассчитано в основном на коммуникацию с внешними пользователями.

С целью повышения эффективности принятия управленческих решений по формированию и движению товарных запасов рекомендуем в системе управленческого учета, применять аналитические формы внутренней отчетности. Данная система предусматривает использование управления через центры ответственности и ответственных лиц.

Наибольшую информативность и полезность данные управленческой отчетности могут представлять, только если они собираются на регулярной основе, сравниваются с запланированными показателями, а также – и со среднеотраслевыми или данными ближайших конкурентов.<sup>1</sup>

Эффективность деятельности фармацевтической организации определяется совокупностью влияния различных факторов, главными из которых являются рациональное формирование и использование товарных запасов. Поэтому актуальной является правильная организация учета и контроля за уровнем запасов, которая должна строиться на научно обоснованном подходе к выбору и оптимизации наиболее эффективных методов управления ими. Средством достижения этого является максимальное удовлетворение потребностей пользователей в соответствующей информации.

Структуру информации в управленческих отчетах целесообразно представить в виде различных аналитических отчетов, наиболее важная часть из которых - это отчеты о товародвижении внутри организации.

В таблице 36 представлены рекомендуемые для внедрения в практику формы управленческих отчетов о движении товарных запасов фармацевтических производственных организаций, центры ответственности,

---

<sup>1</sup> Приказ Министерства промышленности и торговли РФ «Об утверждении Стратегии развития фармацевтической промышленности Российской Федерации на период до 2020 года» от 23 октября 2009 г. № 965.

основанные на разделении по видам основных результатов деятельности, а также периодичность предоставления управленческих отчетов пользователям.

Таблица 36 – Система управленческой отчетности фармацевтических производственных организаций

| Перечень центров ответственности      | Наименование отчета   | Ответственный составитель | Получатель         | Периодичность предоставления |             |            |
|---------------------------------------|---|---------------------------|--------------------|------------------------------|-------------|------------|
|                                       |   |                           |                    | Ежедневно                    | Еженедельно | Ежемесячно |
| Центр движения ассортимента           | Отчет об остатках товаров                                       | Провизор                  | Главный бухгалтер  | X                            |             |            |
|                                       |   |                           | Фармацевт          |                              |             |            |
| Центр доходности товаров              | Отчет об индивидуальной доходности товаров                      | Главный бухгалтер         | Руководитель       |                              |             | X          |
|                                       |   |                           | Заведующий аптекой |                              |             |            |
| Центр планирования закупок            | Отчет «Планирование закупок»                                    | Заведующий аптекой        | Глав.бухгалтер     |                              | X           |            |
|                                       |   |                           | Руководитель       |                              |             |            |
| Центр заказов                         | Отчет «Заказы поставщикам»                                      | Фармацевт                 | Заведующий аптекой | X                            |             |            |
| Центр снятия товара с продажи и учета | Отчет возврата товаров поставщикам по фальсифицированным сериям | Главный бухгалтер         | Руководитель       |                              |             | X          |
|                                       |   |                           | Заведующий аптекой |                              |             |            |

Отчет об остатках товаров предоставляет информацию об остатках товара на складе, о сроках годности товара с сортировкой по дате. Пользуясь этим отчетом, руководитель может постоянно следить за ассортиментом и количеством того или иного товара. Представляется полезным создать матрицу остатков - расписанное по дням месяца наличие отдельных товаров - и отслеживать ее изменение. В конце месяца отчет по матрице даст информацию о стабильности ассортимента. Если в матрице появляются пустые поля, это говорит о проблемах в снабжении товаром, которые, скорее всего, вызваны неритмичностью заказов-поставок и ошибками в закупочной политике. Такой отчет показывает руководителю список товаров, срок годности которых истекает и по которым нужно срочно принимать решения по ускорению реализации, уценке. Форма отчета представлена в таблице 37.

Таблица 37 - Отчет об остатках товаров фармацевтической производственной организации

| Товар/Склад                            | Дата     | Поставщик               | СрокГод | Ед  | Остаток | Цена в руб. | Стоимость в руб. |
|--|----------|-------------------------|---------|-----|---------|-------------|------------------|
| Вольгарен ампл. 75 мг.3,0 №5           | 01.04.08 | ЗАО «СИА-Черноземье»    | 11209   | уп. | 2,00    | 252,30      | 504,60           |
| Дип рилиф гель 50,0                    | 01.04.08 | ЗАО «СИА-Черноземье»    | 30408   | уп. | 1,00    | 125,00      | 125,00           |
| Лейкопластырь Silcofix 2,*250          | 01.04.08 | ООО «МЕДКОМ-МП»         | 50912   | уп. | 5,00    | 8,10        | 40,50            |
| Лейкопластырь Silcofix 3*500           | 01.04.08 | ООО «МЕДКОМ-МП»         | 70812   | уп. | 10,00   | 15,60       | 156,00           |
| Миг таб.0,4 №10                        | 01.04.08 | Филиал ЗАО НПК «КАТРЕН» | 90710   | уп. | 2,00    | 46,50       | 93,00            |
| Окопник гель-бальзам (боли в суставах) | 01.04.08 | Филиал ЗАО НПК «КАТРЕН» | 111009  | уп. | 2,00    | 45,00       | 90,00            |
| Пакет гипотермический «Снежок»         | 01.04.08 | Филиал ООО «Морон»      | 50808   | уп. | 8,00    | 4,00        | 32,00            |
| Панадол «Экстра» таб. N 12             | 01.04.08 | Филиал ЗАО НПК «КАТРЕН» | 40310   | уп. | 2,00    | 58,00       | 116,00           |
| Скорая помощь бальзам (синяки, ушибы)  | 01.04.08 | Филиал ЗАО НПК «КАТРЕН» | 10209   | уп. | 2,00    | 54,50       | 109,00           |
|  |          | Итого:                  |         |     | 34      |             | 1266,10          |

Отчет об индивидуальной доходности товаров позволяет руководителю сделать вывод об индивидуальной (по каждой позиции) доходности товара и его количественно-сбытовых характеристиках. Отчеты позволяют построить рейтинги товарных позиций по сбыту, обороту и доходу от реализации товара, что помогает оптимизировать и планировать ассортимент. Рейтинги позволяют рассчитать базовые экономические характеристики, имеющие отношение к правилу Парето: например, сколько товарных позиций дают 80% дохода и какой процент они составляют от общего ассортимента. Данные представленного отчета целесообразно использовать при анализе ассортимента товаров методом ABC. Форма данного отчета представлена в таблице 38.

Отчет «Планирование закупок» содержит информацию о средней продаваемости (реализуемости) товара, например, об объемах продаж того или иного товара за день в течение определенного однородного периода, то есть периода времени, когда сбыт товара не подвержен резким колебаниям, которые бывают, например, на стыке сезонов.

Таблица 38 - Форма Отчета об индивидуальной доходности товаров фармацевтической производственной организации

| Наименование                           | Ед. | Количество | Расход, руб. | Доход, руб. | Выручка, руб. | Выручка(%) |
|--|-----|------------|--------------|-------------|---------------|------------|
| Вольтарен амп. 75 мг.3,0 №5            | уп. | 1,00       | 10,30        | 12,74       | 2,44          | 23,69      |
| Дип рилиф гель 50,0                    | уп. | 3,00       | 5349,27      | 6147,52     | 798,25        | 14,92      |
| Лейкопластырь Silcofix 2,*250          | уп. | 5,00       | 408,36       | 522,29      | 113,93        | 27,90      |
| Лейкопластырь Silcofix 3*500           | уп. | 4,00       | 603,92       | 626,51      | 22,59         | 3,74       |
| Миг таб.0,4 №10                        | уп. | 9,00       | 65,37        | 77,50       | 12,13         | 18,56      |
| Окопник гель-бальзам (боли в суставах) | уп. | 3,00       | 1953,18      | 2167,37     | 214,19        | 10,97      |
| Пакет гипотермический «Снежок»         | уп. | 1,00       | 2953,16      | 3438,05     | 484,89        | 16,42      |
| Панадол «Экстра» таб. N 12             | уп. | 10,00      | 194,99       | 228,13      | 33,14         | 17,00      |
| Скорая помощь бальзам (синяки, ушибы)  | уп. | 1,00       | 134,00       | 148,00      | 14,00         | 10,45      |
| Итого:                                 |     | 37,00      | 14536,52     | 16493,65    | 1957,13       | 13,46      |

Отчет позволяет прогнозировать спрос и на основе этих прогнозов заказывать необходимые препараты в необходимых количествах на определенный период. Этот отчет, полученный в течение сезона, может служить основанием для заказа препаратов в том же сезоне на следующий год. Форма отчета представлена в таблице 39.

Таблица 39 - Форма Отчета «Планирование закупок фармацевтической производственной организации»

| Наименование                           | Ед  | Продано | Дней продажи | Средняя продажа за 1 день | Остаток на 01.04.13г | Необходимый объем закупки с 01.04.13г по 5.04.13г | Планируемый объем продаж |
|--|-----|---------|--------------|---------------------------|----------------------|---|--------------------------|
| Вольтарен амп. 75 мг.3,0 №5            | уп. | 11,000  | 91           | 0,121                     | 0                    | 0,604   | 0,604                    |
| Дип рилиф гель 50,0                    | уп. | 4,000   | 91           | 0,044                     | 0                    | 0,220   | 0,220                    |
| Лейкопластырь Silcofix 2,*250          | уп. | 38,000  | 91           | 0,418                     | 0                    | 2,088   | 2,088                    |
| Лейкопластырь Silcofix 3*500           | уп. | 20,000  | 91           | 0,220                     | 0                    | 1,099   | 1,099                    |
| Миг таб.0,4 №10                        | уп. | 21,000  | 91           | 0,231                     | 0                    | 1,154   | 1,154                    |
| Окопник гель-бальзам (боли в суставах) | уп. | 6,000   | 91           | 0,066                     | 0                    | 0,330   | 0,330                    |
| Пакет гипотермический «Снежок»         | уп. | 8,000   | 91           | 0,088                     | 0                    | 0,440   | 0,440                    |
| Панадол «Экстра» таб. N 12             | уп. | 10,000  | 91           | 0,110                     | 0                    | 0,549   | 0,549                    |
| Скорая помощь бальзам (синяки, ушибы)  | уп. | 3,000   | 91           | 0,033                     | 0                    | 0,165   | 0,165                    |

Данный отчет предназначен для анализа продаж фармацевтической продукции и планирования необходимого объема закупок на определенный период. Правильный выбор границ периода анализа продаж позволяет достигать наиболее точной оценки предполагаемого объема продаж. Для товаров, уровень продаж которых не подвержен сезонным колебаниям и в среднем в течение всего времени остается на одном и том же уровне, следует выбрать максимально большой период анализа, например, за один год.

В отчете «Заказы поставщикам» представлены общие объемы закупок и продаж по поставщикам и производителям за определенный период. Эти отчеты позволяют сделать вывод о том, с кем из поставщиков организация сотрудничала, оценить эффективность ассортиментной (производитель) и договорной политики. Выводы, получаемые из отчета, помогут оценить целесообразность работы с различными дистрибьюторами и поставляемыми ими препаратами. Форма отчета «Заказы поставщикам» представлена в таблице 40.

Таблица 40 - Отчет «Заказы поставщикам фармацевтической организации»

| Поставщик / Наименование               | Ед. | Начальный остаток | Заказано | Получено / Снято | Конечный остаток |
|--|-----|-------------------|----------|------------------|------------------|
| АНО "Здравсервис"                      |     |                   |          |                  |                  |
| Вольтарен амп. 75 мг.3,0 №5            | уп. | 2,00              | 10,00    | 0,00             | 12,00            |
| Дип рилиф гель 50,0                    | уп. | 1,00              | 0,00     | 0,00             | 1,00             |
| Лейкопластырь Silcofix 2,*250          | уп. | 5,00              | 3,00     | 2,00             | 6,00             |
| Лейкопластырь Silcofix 3*500           | уп. | 10,00             | 5,00     | 0,00             | 15,00            |
| Миг таб.0,4 №10                        | уп. | 2,00              | 8,00     | 0,00             | 10,00            |
| Окопник гель-бальзам (боли в суставах) | уп. | 2,00              | 0,00     | 2,00             | 0,00             |
| Пакет гипотермический "Снежок"         | уп. | 8,00              | 1,00     | 0,00             | 9,00             |
| Панадол "Экстра" таб. N 12             | уп. | 2,00              | 5,00     | 6,00             | 1,00             |
| Скорая помощь бальзам (синяки, ушибы)  | уп. | 2,00              | 0,00     | 0,00             | 2,00             |

Отчет возврата товаров поставщику представляет собой атрибут посерийного учета фармацевтической продукции, позволяющий, произвести снятие товара с продажи и учета и возврат его поставщику по отбракованным, фальсифицированным сериям. Форма отчета представлена в таблице 41.



Таблица 41 - Отчет возврата товаров поставщикам ООО «Твое здоровье» по фальсифицированным сериям

| Код товара | Серия  | Товар  | Производитель                                     | Остаток | Описание причины  |
|------------|--------|--|---|---------|---|
| 56897      | 130907 | Аллапинин таб.0,025№30   | Россия,Фармцентр Вилар ЗАО                        | 1,00    |   |
| фальс.     | 130907 | Чемеричная вода, раствор для наружного применения 100 мл               | Россия, Синтез АКО ОАО - Россия                   |         | «Описание» (жидкость с хлопьевидным осадком)                      |
| 50830      | 320607 | Антиклимакс гран.  | Россия, Гомеофарм ООО                             | 2,00    |   |
| фальс.     | 320607 | Амоксицилина таблетки, таблетки 500 мг N20                             | Россия, Барнаульский завод медицинских препаратов |         | «Описание» (таблетки светло-желтого цвета с зеленоватым оттенком) |
| 56849      | 580507 | Анузол св. № 10  | Россия,Биосинтез ОАО                              | 2,00    |   |
| фальс.     | 580507 | Андипал, таблетки N10  | Россия, Асфарма ООО - Россия                      |         | «Описание» (таблетки с желтыми вкраплениями)                      |
| 49559      | 010307 | Аэровит таб. N 30  | Россия,Фармстандарт-Уфавитамины                   | 4,00    |   |
| фальс.     | 010307 | Микстура от кашля для взрослых сухая, порошок для приготовления раство | Россия, Люми ООО - Россия                         |         | «Описание» (посторонний запах)                                    |
| фальс.     | 010307 | Теймурова паста, паста для наружного применения 50 г N1                | Россия, Торговый Дом Химопторг ЗАО - Россия       |         | «Упаковка» (нарушена герметичность туб)                           |
|            |        | Итого:   |   | 9,00    |   |

Таким образом, представленные управленческие отчеты позволяют в оперативном режиме определять, какую фармацевтическую продукцию необходимо приобретать и в каких количествах. Отчеты базируются на средней реализуемости тех или иных позиций товара и пороговых величинах минимального складского запаса.

В фармацевтических производственных организациях по разработанным планам продаж менеджеров формируется сводный план продаж организации (Таблица 42).

Таблица 42 – Сводный план продаж ООО «Интерсэн-плюс»

| План продаж на 2014 год |  |                |  |                |                              |                              |                          |
|-------------------------|--|----------------|--|----------------|------------------------------|------------------------------|--------------------------|
| Группа товаров          | Продажи 1 - 2 квартал 2013 году, тыс. руб. |                | Продажи 3 - 4 квартал 2013 году, тыс. руб. |                | Итого в 2013 году, тыс. руб. | Итого в 2012 году, тыс. руб. | Прирост 2012/2013 гг., % |
|                         | Московский регион                          | Регионы России | Московский регион                          | Регионы России |                              |                              |                          |
| Диасофт                 | 10000                                      | 20000          | 50000                                      | 60000          | 140000                       | 100000                       | 40                       |
| Диасофт био             | 20000                                      | 30000          | 60000                                      | 80000          | 190000                       | 120000                       | 58                       |
| Диасептик 30            | 30000                                      | 40000          | 70000                                      | 90000          | 230000                       | 210000                       | 9                        |
| Итого                   | 60000                                      | 90000          | 180000                                     | 230000         | 560000                       | 430000                       | 30                       |

Сводный план продаж с учетом ассортимента препаратов является важнейшей составляющей стратегии продаж организации. В нем фиксируются ключевые показатели, которые фармацевтические производственные организации должны достичь за определенный период времени.

Поиск оптимального решения по закупкам и обоснование отпускной цены могут оказаться сложными, если не учитывать такие показатели, как средняя реализуемость препарата за месяц и оборачиваемость товара по каждой номенклатурной позиции. Эффективность ценовой политики по закупкам и реализации главным образом влияет на доход.

Предложенные формы управленческих отчетов важны для формирования системы управленческого учета и внутреннего контроля движения товарных запасов и принятия руководителем фармацевтической производственных организаций эффективных управленческих решений.

#### ***Выводы по третьей главе.***

Реформирование отечественной экономики определило новую роль продаж в общей системе управления деятельностью фармацевтической организации, в которой смысловая нагрузка сосредоточена не только на расходах на реализацию продукции, но и на размещении лекарственных препаратов на рынке продаж. При этом, основная часть расходов на продажу лекарственных препаратов связана с организацией их продвижения на фармацевтическом рынке. Для фармацевтических производственных организаций весьма актуальным становится направление их бизнес-процессов на продажу лекарственных препаратов.

Понятие бизнес-процесса «продажи лекарственных препаратов» представляет собой завершающий этап коммерческой деятельности экономического субъекта. Необходимость тщательного исследования движения фармацевтической продукции обеспечивает процесс принятия управленческих решений в области ассортиментной, ценовой, сбытовой политики, а также стратегии оптовой и розничной торговли. На основе анализа товародвижения формируется качественная настройка показателей деятельности фармацевтической производственной организации.

В диссертации предложена методика факторного анализа движения товарных запасов в фармацевтической организации, дополненная, в отличие

от существующих, показателем товарооборачиваемости в числе оборотов и коэффициентом ритмичности (равномерности поставок).

Для ускорения оборачиваемости необходимо увеличивать товарооборот, для этого нужно вовлекать в оборот товары, пользующиеся большим спросом в сравнении с имеющимся ассортиментом. Анализ влияния изменения структуры товарооборота показал, что для сокращения времени товарного обращения следует увеличить долю группы «Товары медицинского назначения» в обороте.

Предложена к практическому применению методика имитационного анализа товародвижения, отражающая не только данные о состоянии запасов, но и позволяющая определять размер предстоящих закупок исходя из сложившихся условий и процессов организации товародвижения.

Диссертационное исследование позволило сделать вывод, что продажи непосредственно связаны с бизнес-процессом «маркетинговая деятельность» и являются результатом производства и маркетингового исследования. Маркетинговая деятельность экономических субъектов, производящих фармацевтические препараты, направлена на разработку комплекса мероприятий по совершенствованию бизнес-процесса «продажи лекарственных препаратов» и осуществляется по следующим направлениям: планирование; исследование; оценка; прогнозирование результатов.

При этом, процесс планирования маркетинга осуществляется поэтапно: анализ текущего положения организации и прогнозирование будущего положения (ситуационный анализ, аудит); разработка целей и стратегий для их достижения; формирование комплекса мероприятий для реализации определенных стратегий. Автором проведен конкурентный анализ ЭПМБП ФГБУ «РКНПК» Министерства здравоохранения РФ в сравнении с другими производителями лекарственных средств и изделий медицинского назначения, в результате которого обозначены и структурированы направления анализа.

Маркетинговые исследования завершаются анализом деятельности конкурентов, мониторингом средств массовой информации и Интернет-ресурсов, проведением анализа работы организации по всем элементам маркетинга: ассортимента производимых лекарственных средств, существующих методов привлечения покупателей, информационной базы по продажам и менеджерам (ABC и XYZ-анализы, выявление основных

покупателей с помощью различных методик), процесса взаимодействия организации-продавца с покупателями, показателей по всем элементам комплекса маркетинга, подготовки информационных справок и разработки рекомендаций на краткосрочную и среднесрочную перспективу, оценки эффективности работы по всем элементам маркетинга.

Определено, что в ходе контроля анализу подвергаются: окружающая среда (STEP-факторы); внешняя рыночная среда (рынки, потребители, конкуренты); собственная маркетинговая деятельность организации (непосредственно сами лекарственные препараты, цены на них, распределение, продвижение на рынке, PR – акции, рекламные акции и т.д).

В процессе продаж лекарственных препаратов возникают убытки от реализации, обусловленные неоплатой задолженности покупателями, влияющие на финансовое состояние фармацевтической производственной организации. В целях сокращения объемов несвоевременной оплаты лекарственных препаратов, целесообразно проводить анализ системы сбалансированных показателей, в котором используются измеряемые параметры в четырех направлениях: финансовое, рассматривающее эффективность деятельности организации; оценка полезности производственной фармацевтической организации с точки зрения покупателей; внутренняя операционная эффективность, оценивающая бизнес-процессы, инновации и обучение; ориентация на постоянные отношения с покупателями.

Исходной точкой управления продажами является их планирование, алгоритм которого в настоящее время сводится к следующему: разрабатываются виды и содержание планов продаж, методы планирования, нормативы и процедуры прогнозирования объемов продаж и расходов на продажи.

В диссертации предложена инновационная методика прогнозирования продаж на основе ABC-анализа, включающая: оценку рейтинга активности покупателей, ценовую политику с системой планирования работы с покупателями и системой скидок для покупателей, формирование управленческой отчетности в аналитическом разрезе.

На первом этапе анализа проводится ранжирование покупателей на группы А, В, С. Объектом ABC-анализа являются покупатели. Основным

признаком, по которому проводится классификация покупателей, следует считать объем продаж за месяц, который в значительной степени зависящий от работы с покупателями лекарственных препаратов.

Для улучшения работы с покупателями необходимо проводить рейтинг их активности, что позволит выявить типы покупателей и на основе полученной информации выработать правильную тактику взаимоотношения фармацевтической производственной организации с ними. Для рейтинговой оценки все покупатели разделены на следующие группы: на покупателей (потребителей лекарственных препаратов), дилеров, дистрибьюторов (оптовых или розничных продавцов-распределителей с высокоорганизованной структурой активных продаж).

Одним из важных направлений политики продаж в фармакологии является ценовая политика, которая формируется в рамках стратегии организации. Цена продажи и скидка на лекарственные препараты для покупателей зависят от ряда факторов: минимального объёма закупки в квартал, от условий оплаты, выборки ассортимента и выполнения минимального и максимального плана продаж, обоснованных сезонных и иных колебаний потребительского спроса, приближения даты истечения сроков годности или реализации препаратов, продвижения их на новые рынки, реализации опытных партий новых лекарственных препаратов в целях ознакомления с ними покупателей.

Для каждого оптового покупателя, с целью получения скидок с цены фармацевтических препаратов, представляется весьма целесообразным определять плановый объем продаж по ассортименту лекарственных препаратов в отдельности по каждому покупателю.

Эффективность системы управленческого учета и внутреннего контроля зависит от качества информационного обеспечения ответственных лиц всех уровней. С целью повышения результативности принятия управленческих решений в диссертации фармацевтическим организациям предложено использовать аналитические формы внутренней отчетности (отчет об остатках лекарственных препаратов, отчет об индивидуальной доходности, отчет «Планирование закупок», отчет «Заказы», отчет возврата препаратов), которые позволяют в оперативном режиме определять количество и ассортимент продукции, и сводный план реализации в разрезе покупателей,

групп, видов лекарственных препаратов, формируемый на основе предлагаемой методики прогнозирования продаж. Сводный план продаж является бюджетом, позволяющим контролировать продажи не только по покупателям, но и по временным периодам: декаде, месяцу, кварталу. В сводном плане продаж отражается ассортимент препаратов, что является составляющей стратегии продаж организации. В нем фиксируются ключевые показатели, которые фармацевтические производственные организации должны достичь за определенный период времени.

Поиск оптимального решения по продажам, закупкам и обоснование отпускной цены могут оказаться сложными, если не учитывать такие показатели, как средняя реализуемость препарата за месяц и оборачиваемость товара по каждой номенклатурной позиции. Поэтому управленческая отчетность является важным элементом системы учета и внутреннего контроля и принятия эффективных управленческих решений.

## 4 МОДЕЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ЦЕЛЯХ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

4.1 Принципиально-функциональная сущность учетно-информационного обеспечения внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций

Для качественного улучшения и совершенствования системы управленческого учета и внутреннего контроля необходимо разработать методологию ее реализации для фармацевтических производственных организаций.

В настоящее время отсутствует понятная, четкая и эффективная концепция управленческого учета в фармацевтических производственных организациях. Эта проблема усугубляется тем, что многие фармацевтические организации в зависимости от технологии производства отдельных лекарственных препаратов имеют свои особенности, которые влияют на формирование информационной базы.

Информация представляет собой совокупность сведений о состоянии управляемого объекта и применяется для оценки процессов и разработки управленческих решений. Информацию, связанную с процессом управления фармацевтическими производственными организациями, следует классифицировать по следующим признакам:

- по объекту: информация, характеризующая качество лекарственных препаратов, их ресурсоемкость, инфраструктуру рынка, организационную структуру предприятия, коллектив и др.;
- по форме передачи: вербальная и невербальная;
- по способу передачи: сети коммутации каналов, сообщений, пакетов, интегральные сети;
- по режиму передачи: в не установленные сроки, по запросу и в регламентированные сроки;
- по назначению - экономическая, политическая, техническая, социальная и др.;

- по стадии жизненного цикла объекта – информация, формируемая в результате маркетинговых, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических, производственных работ;

- по отношению объекта управления к субъекту – информация, формируемая между фармацевтической производственной организацией и внешней средой, между структурными подразделениями внутри самой организации, неформальные коммуникации.

Учетная информация служит основой для принятия управленческих решений как внутри фармацевтических производственных организаций, так и за ее пределами. По мнению П. Арентино, учетная информация обеспечивает выполнение таких важнейших функций на предприятии, как планирование, контроль и сохранность данных.<sup>101</sup> Информация, используемая для разработки и принятия управленческих решений, достаточно многообразна (Рисунок 31).



Рисунок 31 – Классификация видов информации в учетной системе

Источниками информации в учетно-налоговой системе служат:

- 1) внутренняя информация, формируемая в самой организации;
- 2) внешняя информация, которая представлена нормативно-правовыми актами по вопросам ведения налогового и бухгалтерского учета,

<sup>101</sup> Арентино, П. Управленческий учет: техника внедрения / П.Арентино // Консультант. – 2005. – №19. – С.56-58.



различным аспектам налогообложения и сведениями, предоставляемыми различными организациями.<sup>102</sup>

К качеству учетно-информационного обеспечения должны предъявляться требования своевременности, достоверности, достаточности, надежности, а также минимальной степени риска.

Процесс управления осуществляется в неразрывной связи с процессом познания и состоит из трех этапов. На первом этапе осуществляется наблюдение за объектом с целью получения необходимой информации о нем. Результатом данного этапа является формирование информационной базы, служащей основой для проведения второго этапа, на котором происходит анализ полученной информации с целью получения представления о состоянии изучаемого объекта. На заключительном этапе проводят оценку истинности полученных суждений об изучаемом объекте и достоверности сформированной информационной базы.

Процесс познания включает в себя те же три этапа, каждому из которых присущи специфические формы:

1) этап наблюдения, который осуществляется с помощью учетно-аналитической системы. В процессе фиксации данных в письменной форме формируется первичный документ. Далее осуществляется обработка первичных документов, в результате которой формируется учетно-информационная модель объекта, необходимая для достоверных суждений о его состоянии;

2) этап анализа информации, устанавливающий причинно-следственную связь экономических отношений, а также оценивающий возможность разработки управленческих решений.

3) этап непосредственного воздействия лица, принимающего решение, на познавательный объект. Конкретно данный этап проявляется в планировании финансово-хозяйственной деятельности и выполнении намеченной программы фармацевтических производственных организаций. На этапе планирования используются выводы экономического анализа, которые базируются на информации, содержащейся в учетно-аналитической

---

<sup>102</sup> Юдина, Л.Н. Бухгалтерская отчетность организации как источник информации для финансового анализа / Л.Н. Юдина // Финансовый менеджмент. - 2005. - № 3. – С.104-112.

системе. Взаимодействие элементов информационных потоков в учетно-аналитической системе характеризуется наличием прямых и обратных связей и обеспечивает непрерывность процесса передачи информации. Это способствует эффективному функционированию всех подсистем, согласованности финансовой, налоговой и управленческой отчетности, тем самым достигается своевременный обмен информацией между структурными подразделениями предприятия, а также между предприятием и внешними пользователями информации.<sup>103</sup> На рисунке 32 представлен процесс информационного взаимодействия элементов учетно-аналитической системы фармацевтических производственных организаций.

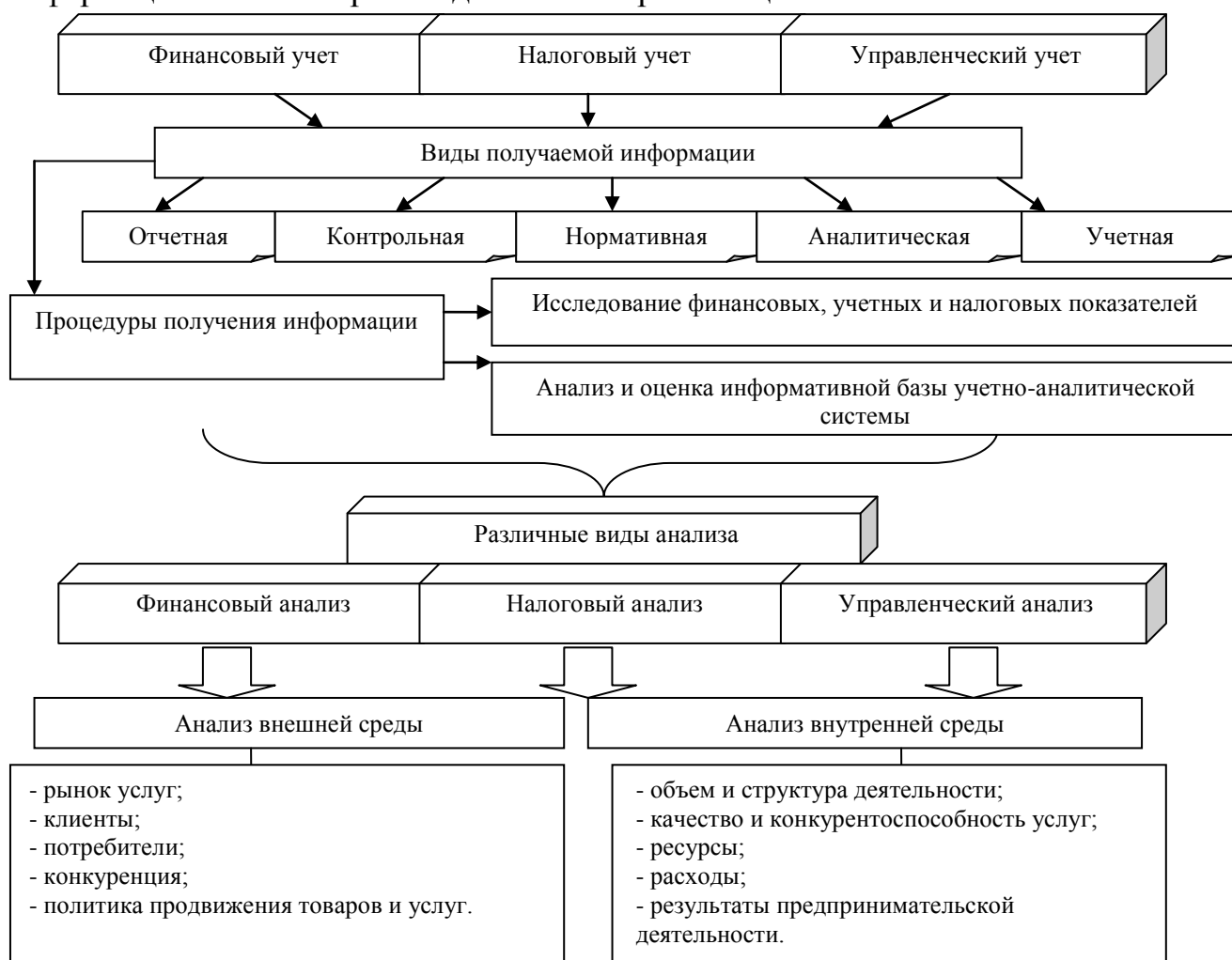


Рисунок 32 – Процесс информационного взаимодействия элементов учетно-аналитической системы предприятия

<sup>103</sup> Крючков, В.Г. Взаимовлияние элементов информационной учетно-налоговой системы / В.Г. Крючков // Управленческий учет. – 2009. – №2.

Главной задачей функционирования информационной учетно-аналитической системы является снижение неопределенности, связанной с принятием управленческих решений, ориентированных в будущее. Информация, формируемая в рамках модели учетно-аналитической системы, помогает определить результаты возможных управленческих решений.<sup>104</sup>

Эффективность учетной информации целесообразно определять через ее количество и качество, при этом количество информационных данных, содержащееся в передаваемом блоке, является функцией степени, до которой редуцирована неопределенность, присущая решению. В этом случае возникает возможность измерения не только количества информации, но и ее ценности (качества).

Следствием применения общей теории информации является функционирование учетно-аналитической системы и ее составляющих, которой можно управлять экономическими событиями и хозяйственными процессами. Поскольку учет обеспечивает информационными данными сферу принятия управленческих решений непосредственно, поэтому его можно считать частью информационного блока общей системы управления фармацевтических производственных организаций.

Получение конкретной информации ее пользователи позволяют осуществлять преследуемые цели, поэтому количество и ценность информации может постоянно изменяться. Следовательно, степень релевантности передаваемого блока информации для принятия управленческих решений зависит от конкретных целевых ориентиров, т.е. значительная часть информации, созданная системой, используется для нескольких управленческих решений и несколькими лицами, принимающими решения.

Информационная система, основанная на данных управленческого учета, используется внутренними пользователями и является коммерческой тайной. Заключительным этапом функционирования учетной информационной системы является коммуникация (процесс передачи и получения) информации лицам, принимающим решения.

---

<sup>104</sup> Крючков, В.Г. Моделирование системы учета для целей налогообложения в результате использования различных вариантов соотношения бухгалтерского и налогового учетов / В.Г. Крючков // Управленческий учет. – 2010. – №12. – С.66-75.

В информационной системе учет должен оперировать всеми видами информации с целью принятия эффективного решения. В настоящее время управление организацией рассматривается как единая система, состоящая из взаимосвязанных подсистем, обеспечивающих релевантной информацией администрацию, принимающую управленческие решения.

Исследования процесса создания и использования экономической информации для управления экономическими субъектами свидетельствуют о влиянии внешних и внутренних факторов, подразделяющихся на группы.

Первая группа факторов учитывает корректировки цели и задачи учета; возможность выбора регламентации правил генерирования учетной информации.

Вторая группа факторов основана на адаптации зарубежных методик управления на отечественных предприятиях, а также применения полученной финансовой информации с учетом принципов МСФО.

Третья группа факторов характеризуется изменениями, связанными с разработкой и использованием правовой базы деятельности экономического субъекта. Элементом этой базы являются нормативно-правовые акты, регламентирующие формирование учетно-аналитической системы.

К четвертой группе факторов относятся внешние и внутренние пользователи информации. Следовательно, отчетность является источником достоверной, своевременной, достаточно надежной информации, позволяющей оценить финансовое и имущественное положение экономического субъекта.

Одной из функций управленческого учета является отражение информации о фактах хозяйственной жизни и группировки данных по определенным признакам, направлениям, периодам. Посредством управленческого учета обеспечивается контроль использования производственных ресурсов, сохранность производственных запасов; а субъект контроля – информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Таким образом, управленческий учет позволяет создать реальный, а не формальный контроль производства и его результатов. С помощью учета поддерживается обратная связь между управляющей системой и управляемым объектом, или объектом и субъектом контроля.

Информация управленческого учета формируется для принятия

эффективных управленческих решений, что определяет необходимость использовать различные методы ее сбора, обработки и отражения.

Исследования автора показали, что на всех этапах деятельности организации к учетной информации традиционно предъявлялись такие требования, как объективность, достоверность, своевременность и точность. На современном этапе совершенствования управления деятельностью организации предъявление только этих требований является недостаточным. В связи с этим предоставляемая информация должна быть высокого качества и эффективной, удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей информации. Это значит, что информация должна отражать минимальное количество показателей при максимальной их эффективности и удовлетворять пользователей разных уровней управления деятельностью организации. Кроме всего перечисленного, информация должна отвечать требованиям необходимости, существенности и целесообразности.

Информация, формируемая в бухгалтерском учете фармацевтической производственной организации, пригодна для принятия управленческих решений лишь тогда, когда она достаточна для осуществления внутреннего контроля и отвечает требованиям: целесообразности и законности совершения фактов хозяйственной жизни; достоверности, объективности и оперативности формируемой информации; сопоставления плановых (сметных) показателей и фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности; установления ответственности конкретных менеджеров за результаты принятых ими решений.

Следовательно, в управленческом учете должна формироваться информация по всем показателям, используемым при осуществлении внутреннего контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности фармацевтической производственной организации.

Считаем, что управленческий учет и экономический анализ зависят друг от друга. Экономический анализ является логическим продолжением бухгалтерского учета при решении задачи информационного обеспечения управления. Вместе с тем практика свидетельствует о том, что во многих фармацевтических производственных организациях игнорируется работа по анализу результатов хозяйственной деятельности. Без квалифицированной аналитической работы нельзя построить эффективную информационную

систему, пригодную для управления деятельностью организации. Система учета должна обеспечивать аналитиков показателями, необходимыми для оценки производственной деятельности фармацевтической организации.

Для создания надежной эффективной системы внутреннего контроля целесообразно рассматривать учет как систему, объединяющую подсистемы; формирующие и анализирующие учетную информацию, результаты которой пригодны для принятия экономически обоснованных управленческих решений.

Исследования автора позволяют сделать вывод, что информационная система внутреннего контроля состоит из множества организационно-методических элементов, создающих целостный механизм, обеспечивающих разработку принятие решений, связующих субъект и объект внутреннего контроля. Направления и пути совершенствования системы управленческого учета и внутреннего контроля, в первую очередь, должны удовлетворять потребности пользователей информации. Как показало проведенное исследование, в настоящее время информационные функции учета должны соответствовать возросшим требованиям для принятия обоснованных управленческих решений с учетом ряда факторов: экономическая самостоятельность организации, международная интеграция экономических субъектов по производству фармацевтических препаратов, привлечение инвестиций экономических субъектов в производство фармацевтических препаратов, высокая конкуренция при либеральных рыночных условиях.

Одним из путей совершенствования информационной основы внутреннего контроля является расширение форм внутренней отчетности, используемых для целей управления деятельностью экономического субъекта. Каждая организация самостоятельно разрабатывает также формы и использует их для контроля, анализа, управления. Кроме самих форм, фармацевтическим производственным организациям следует установить сроки предоставления внутренней отчетности, круг пользователей и ответственных лиц за их подготовку и содержание.

Считаем, что современное учетно-информационное обеспечение фармацевтических производственных организациях должно базироваться на следующих принципах:

- последовательной связи между сбором информации и ее анализом;

- формированием информации в автоматическом режиме;
- зависимостью информационного пространства от характеристики и специфики деятельности экономического субъекта и потребностей его менеджмента;
- расширением прав и ответственности менеджеров;
- уточнением форм отчетности с учетом содержания в них информации, необходимой для контроля, анализа и принятия эффективных экономических решений;
- предоставлением отдельным менеджерам результатов анализа итогов их работы в сроки, установленные ими;
- вовлечением менеджеров организации в обсуждение результатов аналитических процедур и оценкой деятельности центров ответственности и организации в целом.

Информационная база представляет совокупность методов, производственных процессов и программно-технических средств, объединенных в технологическую цепочку, обеспечивающую сбор, хранение, распространение и отображения информации с целью подготовки, обоснования управленческих решений. Качество управленческого решения определяется степенью соответствия параметров альтернативных вариантов, которые удовлетворяют его разработчиков, потребителей и обеспечивают возможность повышения конкурентоспособности экономического субъекта.

Техническую основу современной учетно-информационной базы составляют компьютерная техника, новые программные продукты и коммуникационные технологии.

Информация, необходимая для целей управления, как отмечает П. Друкер, состоит из четырех наборов диагностического инструментария состоящего из базовой финансовой информации; информации о производительности; информации о ключевых знаниях; информации о распределении ресурсов<sup>105</sup>.

Исследование автора свидетельствует о наличии двух основных подходов создания информационной базы системы управленческого учета и внутреннего контроля.

---

<sup>105</sup> Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: Пер. с англ. – М.: Вильямс, 2004.

При первом подходе информационная система создается на базе уже существующей структуры экономического субъекта. Ко второму подходу относится создание информационной системы на базе модернизации системы внутренних коммуникаций экономического субъекта.

При этом обязательным условием является устранение временного разрыва между процессами, формированием информации о них и предоставлением ее заинтересованным лицам. Для выполнения этих требований информация должна быть своевременной, полной и иметь информационную ценность.

Обобщая вышесказанное, можно сделать вывод, что к числу важнейших принципов, направленных на совершенствование системы управленческого учета фармацевтических производственных организаций, можно отнести формирование информационной базы о деятельности организации. Анализ и планирование деятельности фармацевтической организации должны быть основаны на оперативной и достоверной учетной информации.

#### 4.2 Научно-методические рекомендации по формированию информационного обеспечения управления бизнес-процессами посредством управленческого учета в фармацевтических производственных организациях

Представители школы человеческих отношений определили управление как обеспечение выполнения работы с помощью других лиц. Значительный вклад в развитие управления внес американский ученый Н. Винер.

Согласно его теории субъект управления вырабатывает управляющее воздействие на объект управления. О том, что объект управления отреагировал на управляющее воздействие, субъект управления узнает, получая информацию в виде обратной связи. Обратная связь – это инструмент контроля со стороны субъекта управления за поведением объекта. Управление можно определить как систему форм и методов управления организацией, направленную на достижение оптимальных результатов в его производственной, коммерческой, финансовой деятельности. Управление на микроэкономическом уровне получило название производственного



менеджмента.

В словаре русского языка С.И. Ожегова термин «управление» трактуется следующим образом: управлять – это: 1) направлять ход, движение кого-, чего-нибудь, руководить действиями кого-, чего-нибудь; 2) руководить, направлять деятельность кого-, чего-нибудь<sup>106</sup>.

В настоящее время термин «менеджмент» и «управление» являются тождественными и взаимозаменяемыми. Менеджмент представляет собой область знания, с помощью которого осуществляется руководство персоналом.

Практика свидетельствует, что каждый субъект менеджмента применяет собственную технологию управления. Однако в управлении экономикой организации и ее бизнес-процессов существует определенная логика взаимодействия функций, обусловленная логической последовательностью процесса управления.

Менеджменту присущи пять функций:

- планирование – изучение будущего и установливание программы действий;
- организация – создание двойного организма предприятия: материального и социального;
- руководство – приведение в действие персонала предприятия;
- координация – связь и объединение, сочетание и усилия;
- контроль – наблюдение, чтобы все происходило сообразно установленным правилам и распоряжениям.

Если первые четыре функции используются в практике управления, то пятая всегда вызывала неприятие и противодействие со стороны контролируемых объектов. В связи с этим в настоящее время идет дискуссия вокруг сущности контрольно-распорядительных функций вышестоящего органа по отношению к нижестоящему.

Вся огромная и сложная совокупность управленческих действий – на любом уровне и в любой системе – может быть сведена к ограниченному числу функций, составляющих замкнутый цикл управления. Выделяют в нем

---

<sup>106</sup> Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В. В. Виноградова.— 4-е изд., дополненное. — М.: Азбуковник, 1999. — 944 с.

принятие управленческого решения, реализацию решений и контроль решения.

Процесс принятия решений состоит из трех основных временных этапов: этап предварительного управления; этап оперативного управления; заключительный этап управления (принятие оптимальных управленческих решений в конкретное время).

Управленческий учет на всех этапах выполняет функцию информационно-аналитического обеспечения.

Управленческий учет, кроме данных о фактах совершенных операций, использует информацию об оценочных данных, данных о возможных событиях в будущем, отраженных в планах и бюджетах.

Действия по организации управленческого учета не ограничиваются внешними структурами, к которым относятся налоговые органы, а также законодательными актами Министерства финансов России, Международными стандартами финансовой отчетности и т.д.

Методология построения управленческого учета должна быть гибкой и основана на экономической целесообразности, заключающейся в разработке оптимальной стратегии управления бизнес-процессами, направленной на динамику предпринимательской деятельности и ее рентабельность. Создавая систему управленческого учета, следует учитывать специфику и особенности деятельности организации, бизнес-процессов, стратегии управления, организационной структуры и сформированных стандартов осуществления бизнес-процессов. В зависимости от стратегии, у каждой организации свой индивидуальный подход к управлению и постановке управленческого учета и содержанию внутренней управленческой отчетности. Однако при всем многообразии, как показали исследования автора, существует ряд общих принципов управленческого учета, которых необходимо придерживаться: краткости, точности оперативности; сопоставимости; целесообразности; рентабельности; нейтральности; адресности.

Данные принципы отражают полноту формирования управленческой отчетности в организации. Таким образом, перед управленческим учетом ставится комплексная задача по сбору, обработке, хранению информации и экономическому анализу финансово-хозяйственной деятельности на ее основе. Необходимо, чтобы он был ориентирован на потребности

управленческих работников при разработке оперативных и стратегических решений. Каждая хозяйственная операция зависит от воздействия на нее сотрудников, которые принимают управленческие решения на местах. Следовательно, необходимость в обеспечении информацией проявляется на всех уровнях управления. Менеджеры всех уровней в процессе разработки решений должны придерживаться стратегического плана развития организации, а в структурных подразделениях целесообразно исходить из возможности следования целям развития организации. Сотрудники должны связывать индивидуальные цели отдельных работников с целями отдельных подразделений. Следовательно, важным элементом в данной проблеме выступает доведение целей организации до работников, которые с помощью такой информации могут осуществлять планирование своих профессиональных обязанностей.

Структурно отражена композиция управленческой информации, используемой в процессе управления, включает:

- 1) Видение развития организации (цели, миссия деятельности);
- 2) Концепцию, общие стратегические задачи (стратегическое управление);
- 3) Систему показателей организации и её подразделений (управленческая отчетность);
- 4) Индивидуальные показатели (оперативная отчетность).

Основой управленческой деятельности является видение и понимание менеджерами высшего уровня направления динамичного повышения объема производства и экономических выгод. Композиция управленческой информации предусматривает разработку концепции стратегического развития, учитывающей оценку ресурсов организации, сильных и слабых сторон. По данным проблемам необходимо формировать задачи, отражающие механизм достижения этой стратегии. Данная концепция нашла широкое применение в крупных организациях на Западе и носит название «Система сбалансированных показателей». Основоположниками системы сбалансированных показателей являются К. Нортон и К. Каплан. Основная задача системы состоит в формировании информации, способной определять факторы результативности функционирования организации. Преимущество системы сбалансированных показателей заключается в возможности

осуществлять комплексную оценку деятельности организации. Данная система дополняет общепринятые финансовые показатели нефинансовыми, характеризующими выполнение внутренних процессов и представлена следующими показателями: финансовые показатели, показатели удовлетворенности покупателей, показатели внутренних процессов, а также обучения и роста. В связи с неоднозначностью нефинансовых показателей требует при оценке руководствоваться степенью их значимости для организации.

Анализируя этот подход для фармацевтических производственных организаций, можно выявить цепь основных бизнес-процессов, способствующих поддержанию операционной деятельности. Для этого необходимо определить показатели, содержащие информацию о выполнении поставленных задач. При этом следует применять карту показателей по бизнес-процессам, сформированную в разрезе четырех аспектов. Основная деятельность фармацевтической производственной организации включает:

- 1) приобретение фармацевтических ресурсов;
- 2) производство фармацевтической продукции;
- 3) запасы готовой продукции;
- 4) продажу лекарственных препаратов.

Основа деятельности фармацевтической производственной организации заключается в поставке на рынок необходимого количества медицинских препаратов в установленные сроки и в ассортименте, удовлетворяющем потребности клиентов. При этом необходимо учитывать добавочную стоимость, способствующую стабильному росту и доходности организации. Следовательно, необходимо установить систему сбалансированных показателей по бизнес-процессам деятельности.

Бизнес-процессы фармацевтических производственных организаций включают в себя: учет закупок, хранение и учет товарного запаса, лекарственных препаратов, учет производства, маркетинговый анализ, учет продаж. Таким образом, сбалансированность бизнес-процессов можно определить следующим образом. Сбалансированность бизнес-процесса «Учет закупок фармацевтических субстанций» заключается в качественном обеспечении закупаемых фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов для производства лекарственных средств, приобретенным по

оптимальным ценам, которые удовлетворяли бы потребности организации, как по ассортименту, так и по объему. Закупочным подразделениям необходимо проводить исследования в области оптимальности выбора поставщиков и предлагаемым ими условиями сотрудничества (Приложение 8).

Показатели по бизнес-процессу «Учет производства фармацевтических препаратов» должны отражать степень эффективности соотношения ресурсных факторов производства (затрат) с конечными результатами (конечным продуктом). Сбалансированные показатели позволяют выявить внутрихозяйственные резервы увеличения выпуска и реализации продукции, разработать мероприятия по освоению выявленных резервов (Приложение 9).

Показатели по бизнес-процессу «Учет запасов готовой продукции» должны содержать информацию о возможности улучшения использования имеющихся ресурсов с целью повышения производительности и сокращения расходов. Это представляет собой одно из наиболее затратных звеньев в цепочке бизнес-процессов, так как включают затраты на содержание складских помещений и технологические расходы. Сбалансированность показателей «Учет запасов» формирует у руководства понимание в отладке и контроле именно тех процессов, которые могут содействовать исполнению стратегических задач, поставленных перед этим функционалом (Приложение 10).

Показатели, относящиеся к бизнес-процессу «Учет продаж фармацевтических препаратов», должны обеспечивать необходимой информацией сотрудников отдела продаж, имеющих прямое отношение к покупателям и представляющих интересы организации. Сбор и анализ информации в процессе работы с текущими и потенциальными потребителями позволяет выявить потребности партнеров. Результативность системы сбалансированных показателей этого бизнес-процесса состоит в обеспечении оптимальной скорости реализации лекарственных препаратов со складов, учитывающей динамику доли рынка.

На функциональных менеджеров данной подсистемы возложена большая ответственность, так как от результатов их работы зависит объем продаж (выручка) (Приложение 11).

Сбалансированные показатели по бизнес-процессу «Маркетинговый анализ» выявляют возможности оптимизации деятельности фармацевтической производственной организации. Данные показатели способствует улучшению системы контроля формирования ассортиментной и производственной политики организации, что выступает ключевым аспектом при организации производства, так как контроль и управление способствуют увеличению конкурентных преимуществ фармацевтической производственной организации. Значение этой подсистемы заключается в возможности оперативно реагировать на потребности клиентов и осуществлять контроль над этим процессом с помощью маркетинговых инструментов. Осуществление бизнес-процесса «Маркетинговый анализ» дает возможность фармацевтической производственной организации делать прогнозы будущего развития (Приложение 12).

Содержащиеся в сбалансированных показателях данные должны отражаться в оперативных задачах. В этом случае следует определить значения показателей. Менеджерам организации необходимо формировать планы реализации данных достижений в стоимостном выражении. Фармацевтические производственные ведут бухгалтерский финансовый, управленческий, налоговый учет, что требует дополнительных затрат на постановку учета, разработку плана счетов, оплату консалтинговых услуг и др. Следовательно, руководству необходимо проводить анализ возможности оптимизации учетного процесса. В настоящее время существует два подхода к решению этой проблемы:

- 1) ведение отдельного бухгалтерского, управленческого и финансового учета;
- 2) ведение бухгалтерского учета с использованием специальных счетов для целей финансового и управленческого учета.

В первой ситуации организация несет большие затраты на сбор учетной информации, а во втором - испытывает трудности с ведением синтетических и аналитических счетов.

Исследования автора свидетельствуют о том, что в управленческом учете можно применять методы и требования, содержащиеся в международных стандартах финансовой отчетности (Приложение 13).

Следовательно, такие изменения в организации учетных систем способствуют снижению издержек, связанных с формированием отчетности. При этом счета будут отражать все аналитические измерения, что сделает информацию, находящуюся в одном источнике, полезной для использования в разных целях. С применением дополнительной аналитики устанавливаются плановые показатели, совокупность которых формирует бюджетную информацию. Эта процедура обеспечит возможность прозрачного контроля информации, ее изменений в учетной системе организации (Таблица 43).

Таблица 43 - Многомерный счет учетной системы

| Номер аналитики | Описание сегмента  | Характеристика аналитики   |
|-----------------|--|--|
| Аналитика 1     | Центр ответственности                                    | отражает построение организационной структуры, показатели результативности деятельности, стимулирования и мотивации структурного подразделения |
| Аналитика 2     | Счет бухгалтерского учета по российским стандартам       | отражает активы, обязательства и финансово-хозяйственные операции в соответствии с учетной политикой   |
| Аналитика 3     | Счет управленческого учета, основанный на концепции МСФО | отражает значения показателей финансовой отчетности без трансформации бухгалтерской по правилам МСФО   |
| Аналитика 4     | Вид дохода (расхода) и движения денежных средств         | отражает совершенные факты хозяйственной жизни, касающиеся непосредственного движения денежных средств   |
| Аналитика 5     | Тип клиента  | отражает клиентские сегменты в разрезе однородных групп  |
| Аналитика 6     | Категория препаратов                                     | отражает категории лекарственных препаратов, имеющих спрос у населения и формирующих информацию о товарных запасах                             |
| Аналитика 7     | План (факт)  | отражает плановые или фактические значения многомерного счета, выступающего в роли базиса финансовой отчетности                                |

Главным критерием введения этого объекта учета в качестве аналитики структуры плана счетов выступает проведение финансового анализа по такому объекту с полным циклом финансового управления и возможностью отражения этой аналитичности в первичных документах.

Аналитика 1: Центр ответственности отражает формирование организационной структуры фармацевтической организации. Формирование центров ответственности позволяет устанавливать показатели оценки результативности деятельности и мотивации менеджеров и сотрудников этого подразделения.

Менеджер центра ответственности принимает управленческие решения в области формирования расходов или доходов, согласно делегированным полномочиям, и несет ответственность за своевременное выполнение нормативных показателей. Затраты на функционирование системы контроля за центром ответственности не должны превышать размер экономической выгоды, полученной в результате его выделения.

Создание отдельного центра ответственности способствует его представлению по отдельным классификациям, позволяющим осуществлять группировку. Выбор управляющих 1-го уровня осуществляется генеральным директором из функциональных директоров, которые отвечают за ряд статей управленческой отчетности, закрепляющимися за ним внутренними положениями.

Ведение учета по центрам ответственности дает возможность достоверной оценки деятельности каждого подразделения. Выявленные отклонения от нормативных показателей следует фиксировать по месту возникновения, а также по каждому ответственному лицу.

Аналитика 2: Счета учета по отечественным стандартам бухгалтерского учета. Согласно российским стандартам бухгалтерского учета план счетов, учет отдельных активов и обязательств формируется согласно разработанной учетной политике организации на год. На данных счетах обобщаются факты финансово-хозяйственной деятельности организации. При разработке рабочего плана счетов следует учитывать требования нормативных документов по бухгалтерскому учету Российской Федерации, нарушение которых ведет к штрафным санкциям.

Аналитика 3: Счета управленческого учета, разработанные на положениях МСФО. План счетов по управленческому учету, разработанный на положениях МСФО, дает возможность формирования финансовой отчетности без трансформации форм бухгалтерской отчетности. Особенность данного подхода состоит в организации управленческого учета для широкого круга пользователей. Основная задача плана счетов – это возможность на его основе построения финансовой отчетности. При этом взаимосвязь счетов бухгалтерского и управленческого учета формируется в электронной таблице, определяющей соответствие бухгалтерского счета счетам управленческого учета (Таблица 44).



Таблица 44 - Трансформация плана счетов бухгалтерского учета и управленческого учета

| План счетов бухгалтерского учета |   | План счетов управленческого учета |   |
|----------------------------------|---|-----------------------------------|---|
| Шифр счета                       | Название счета                                | Шифр счета                        | Название счета                                  |
| 60001                            | Расчет с поставщиками товаров                 | 21010                             | Кредиторская задолженность по купленному товару |
| 60002                            | Расчеты с поставщиками основных средств       | 21020                             | Расчеты с поставщиками основных средств         |
| 60003                            | Расчеты с поставщиками нематериальных активов | 21030                             | Расчеты с поставщиками нематериальных активов   |
| 60004                            | Расчеты с поставщиками услуг                  | 21040                             | Расчеты с поставщиками услуг                    |
| 60005                            | Расчеты с поставщиками материалов             | 21050                             | Расчеты с поставщиками материалов               |

Трансформация плана счетов бухгалтерского учета и управленческого учета демонстрирует взаимосвязь двух планов счетов, при этом суммы по хозяйственным операциям, отраженным этих счетах, отражаются единообразно, за исключением случаев, предусмотренных в учетной политике организации.

Аналитика 4: Виды дохода (расхода) и движения денежных средств. Этот вид аналитики представляет собой субсчет синтетического счета. Аналитические счета управленческого учета определяют вид хозяйственных операций. Такая информация служит основой для распределения косвенных расходов с центров затрат на центры доходов.

Таким образом, появляются дополнительные преимущества, связанные с применением этой аналитики. Счета могут выступать в роли классификатора, который определяет их принадлежность к конкретным статьям отчетности. На практике это представляет собой настройку электронных таблиц, обеспечивающую взаимосвязь отчетных форм и аналитических счетов (Таблица 45).

Таблица 45 - Типовые операции по приобретению товарно-материальных ценностей

| Дебет   | Кредит  |
|---|---|
| 05.10005.28102.3546.00.0000.00<br>Материалы А                             | 00.60005.21050.1215.00.0000.00<br>Поставщики материала А        |
| 00.19007.14007.1120.00.0000.00<br>НДС по материалу А                      | 00.60005.21050.1215.00.0000.00<br>Поставщики материала А        |
| 00.60005.21050.1115.00.0000.00<br>Счет расчеты с поставщиками материала А | 42.51003.25103.2345.00.0000.00<br>Перечисление денежных средств |

В таблице 46 представлено согласование аналитики учета доходов (расходов) и денежных средств со статьями управленческой отчетности.

Таблица 46 - Согласование аналитики учета доходов (расходов) и денежных средств со статьями управленческой отчетности

| Аналитика | Название аналитики                    | Название статьи                             | Отчетная форма   |
|-----------|---------------------------------------|---|--|
| 1115      | Поставщик сырья и материалов          | Кредиторская задолженность                  | Баланс   |
| 3546      | Материалы                             | Приобретение товарно-материальных ценностей | Управленческий отчет о движении товарно-материальных ценностей |
| 1120      | НДС по товарно-материальным ценностям | НДС к возмещению                            | Баланс   |

Следовательно, на основе взаимосвязи аналитики 4 и статей управленческой отчетности, появляется возможность разрабатывать формы отчетности с учетом влияния вносимых корректировочных проводок. Этот подход позволяет уменьшить период подготовки форм отчетности, уровень ошибок, а также осуществлять контроль и анализ данных.

Аналитика 5: Тип потребителя. Данный вид аналитики необходим для проведения маркетингового анализа, с помощью которого осуществляют сегментацию потребителей по однородным группам. Такая аналитика отражается на счетах, относящихся к функции «Продажи», что позволяет группировать информацию по типам потребителей. Следует разрабатывать критерии, с помощью которых можно сформировать типы клиентов, и осуществляют сегментацию потребителей согласно принятым категориям. Наиболее важным этапом формирования типов клиентов является выбор критериев группировки покупателей (Приложение 14).

С помощью данного подхода можно оценить и проанализировать показатели продаж организации, как по количественному признаку, так и по суммам. Количественный признак - это информация о количестве клиентов, приобретающих товар в анализируемом периоде. Суммовой показатель отражает общую стоимость проданного товара по цене отгрузки в анализируемом периоде.

Аналитика 6: Категория лекарственных препаратов. Эта аналитика необходима для осуществления маркетингового анализа медицинских препаратов, объединенных в различные группы, который обеспечивает необходимой информацией о спросе на фармацевтическую продукцию.

В данном случае целесообразно воспользоваться методикой, предложенной Всемирной организацией здравоохранения, или разработать собственный классификатор, содержащий сведения о наиболее существенных сторонах номенклатуры реализуемой продукции. Структуру следует формировать из возможности осуществления качественного анализа, позволяющего выявить спрос на отдельные категории препаратов (Приложение 15). При классификации медицинских препаратов, необходимо соблюдать требования законодательства в области здравоохранения, отраслевых и государственных стандартов.

Аналитика 7: План/факт. Этот вид аналитики устанавливает принадлежность счета к плановым или фактическим значениям. Плановая и фактическая аналитика имеют кодировку многомерного счета, выступающего «каркасом», с помощью которого формируются отчетные формы. Особенность этой системы состоит в определяемых условиях конкретных содержаний атрибутов.

При формировании системы управленческого учета необходимо придерживаться требований единообразия отражения хозяйственных операций на счетах. Для эффективной построения учетно-информационной системы необходимы специальные показатели, сформированные в соответствии с целями центров ответственности. Основная задача разработки этих показателей состоит в анализе изменений процессов, испытывающих воздействие центров ответственности.

В целях решения поставленных задач в организации необходимо использовать оперативную отчетность, способную предоставлять информацию для оперативного управления фармацевтическими производственными организациями. Для оперативной отчетности в фармацевтических производственных организациях необходимо осуществлять группировку информации по отдельным наиболее важным статьям финансово-хозяйственной деятельности организации (например, выручка; затраты на производство продукции; торговая кредиторская задолженность и др.). Информационной базой для формирования оперативной отчетности может выступать любая учетная система, генерирующая информацию для целей управления. Оперативная отчетность должна отвечать следующим требованиям полноты и точности имеющихся данных:

- 1) посерийный товарный учет;
- 2) определение себестоимости за определенный период по каждой единице товара, имеющего соответствующий код;
- 3) дебиторская задолженность по периодам просрочки в разрезе документов и сотрудников структурных подразделений;
- 4) кредиторская задолженность по периодам отсрочки в разрезе документов и поставщиков;
- 5) постоянный анализ информации о движении денежных средств.

Подразделение, формирующее отчетность, должно взаимодействовать с заинтересованными пользователями данной информации. Кроме установленных форм, регламентом формирования оперативной отчетности могут разрабатываться отчеты по запросам отдельных подразделений организации (Приложение 16).

Рассмотрев структуру управленческой информации, можно сделать вывод, что положительным моментом от качественного внедрения системы управленческого учета в фармацевтических производственных организациях является:

- сбор информации об эффективности отдельных проектов, ассортимента продукции и продажи лекарственных препаратов в необходимых разрезах;
- наличие достоверной информации о деятельности центров ответственности, оценка рентабельности их работы и рынков продаж;
- наличие достоверной информации о затратах, осуществленных центрами ответственности;
- наличие достоверной информации о результатах выполненных планов и исполнении бюджетов конкретных подразделений.

Таким образом, в управленческом учете можно сформировать стандарты, обеспечивающие поддержание внутреннего контроля на соответствующем уровне. Система управления разрабатывает принципы, по которым должна развиваться организация, и обуславливает критерии, по которым необходимо оценивать эти достижения. Внутренний контроль, как встроенная в процессы управления подсистема, помогает добиваться намеченных целей. От прозрачности информационного обеспечения

управленческого учета зависит действенность и эффективность внутреннего контроля организации.

#### 4.3 Учетно-информационное обеспечение внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций

Эффективность принимаемых управленческих решений существенно зависит от потребности, полноты и степени достоверности применяемой информации. Учетно-информационное обеспечение внутреннего контроля базируется на показателях финансовой, налоговой, статистической и внутренней отчетности. В экономической литературе подчеркивается, что, рассматривая процесс управления как процесс переработки и преобразования информации, информационное обеспечение является важнейшим условием реализации идей контроллинга<sup>107</sup>.

Информационное обеспечение внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях должно способствовать решению следующих задач: выявление несовершенства деятельности организации; прогнозирование будущего развития, выявление рентабельных участков производства лекарственных препаратов; обработка информации, влияющей на принятие управленческих решений. Информационное обеспечение системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях представлено на рисунке 33.

Собранная из различных источников информация группируется в необходимых разрезах, в соответствии с целями, поставленными перед системой внутреннего контроля. В целях повышения эффективности внутреннего контроля целесообразно формировать информацию по различным участкам и структурным подразделениям.

Данные по географическому сегменту производственных фармацевтических организаций представляет собой информацию, характеризующую хозяйственную деятельность организации по определенным географическим регионам.

---

<sup>107</sup> Друкер П.Ф. Управление, нацеленное на результаты. - М.: Технологическая школа бизнеса, 1994. – 191 с.

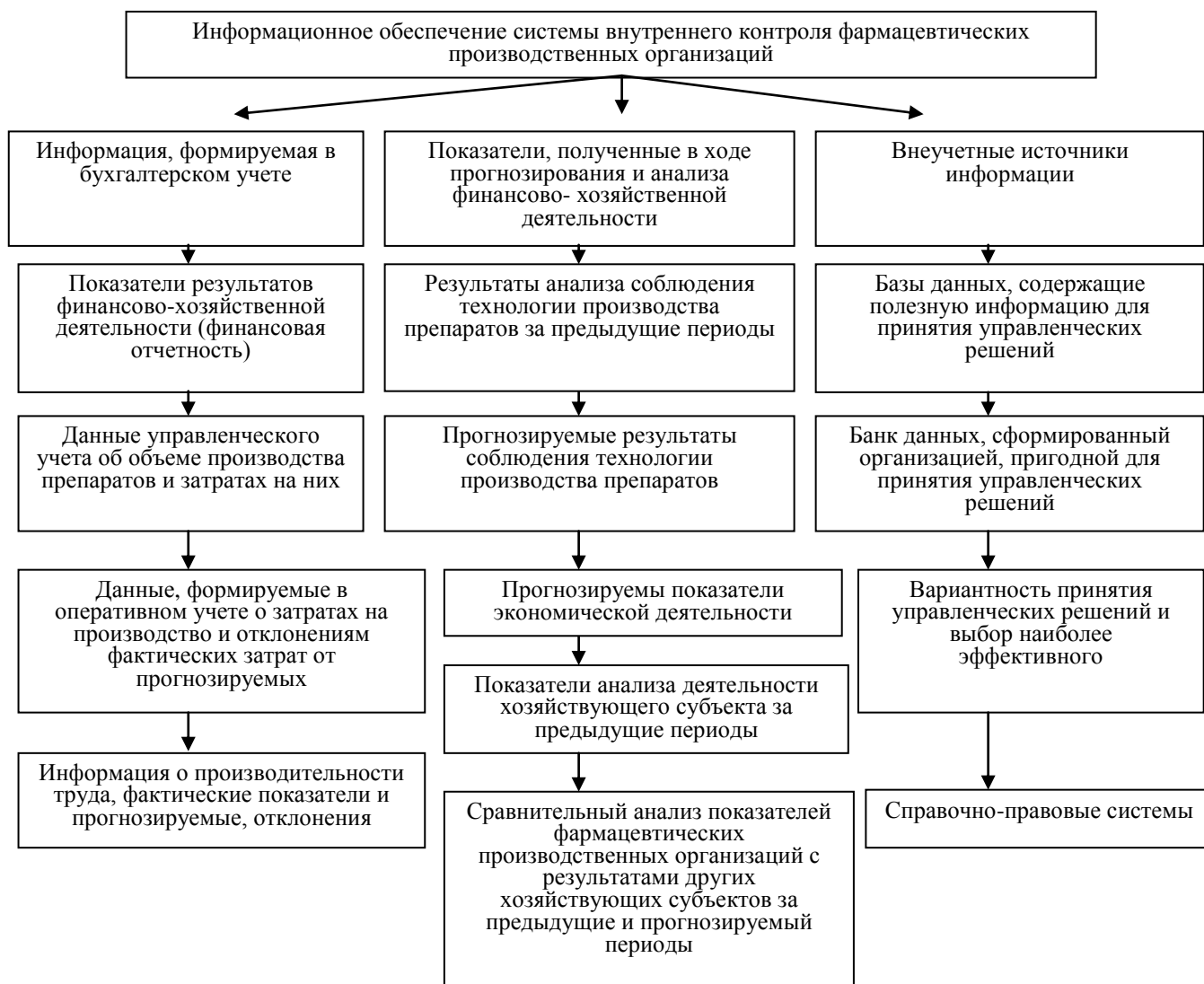


Рисунок 33 - Информационное обеспечение системы внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций

В целях избежания оптимизации информационных потоков, формирование сегментов целесообразно проводить с учетом условий, которые оказывают влияние на экономическое положение региона и рисков, свойственных определенным регионам.

Исходя из организационной структуры, системы внутренней отчетности, как отмечает А.С. Бакаев, информация по географическому сегменту может выделяться по местам нахождения активов или по местам нахождения рынков сбыта.<sup>108</sup>

<sup>108</sup> Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.

Информация по структурным подразделениям должна раскрывать часть деятельности фармацевтических производственных организаций по направлениям производственной деятельности, имеющим определенные особенности в отличие от других видов деятельности.

В системе информационного обеспечения контроля значительную роль выполняет анализ, так как его детализированность, достоверность, объективность достигаются с помощью привлечения и аналитической обработки различных источников информации. Наибольшее значение в информационном обеспечении анализа, по мнению С.Б. Барнгольц и М.В. Мельник, принадлежит внутренней информации, которая включает в себя все виды хозяйственного учета, отчетности; учредительные документы; документация, отражающая отношения с контрагентами; проектная и нормативно-плановая документация; акты аудиторских проверок.<sup>109</sup>

Степень достоверности учетных данных зависит от различных факторов объективного (отклонение балансовой стоимости активов от рыночной стоимости, изменение рыночной конъюнктуры) и субъективного характера (недостаточная квалификация персонала, злоупотребления отдельными сотрудниками служебным положением).

Поступающая из внешних источников в информационную систему фармацевтических производственных организаций информация может быть искажена на стадии ее сбора. В числе возможных влияющих на искажение факторов автором выделены: намеренная дезинформация, приукрашивание действительности в целях повышения конкуренции, трудоемкость и высокая стоимость самого процесса сбора информации.

Информационная система внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях должна обеспечить решение вопросов, связанных с организацией элементов информационных процессов и первичной обработкой информации. Для этого, в частности, необходимо решить вопросы сбора, накопления, анализа, хранения, обеспечения соблюдения конфиденциальности информации.

---

<sup>109</sup> Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 2003.

Наряду с учетной информацией в системе внутреннего контроля большую роль играет информация, отражающая текущее положение компании на рынке продаж, сведения о покупателях.

В рыночных условиях каждая организация стремится иметь информацию о конкурентах. В связи с этим информационная система внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций должна формировать систематизированные характеристики каждого конкурента: профессиональный уровень персонала; особенности и виды деятельности, осуществляемые конкурентами; особенности хозяйственной деятельности организаций, не являющихся конкурентами; репутацию конкурентов.

Значительную роль в такой информационной системе имеют показатели, которые формируются в процессе учета затрат и калькулирования себестоимости лекарственных препаратов. Значение показателей, характеризующих затраты фармацевтических производственных организаций, определяется необходимостью разработки на их основе эффективных управленческих решений. Качество информации, необходимой для целей контроля, зависит от применяемой системы затрат.

Формирование информации во многом зависит от классификации затрат. Считаем, что предложенная в п. 2.1 классификация затрат, а также осуществление учета затрат по местам их возникновения и центрам ответственности позволяет формировать информацию об отклонениях от плановых показателей, выявить их причины, а также виновных в этом лиц.

Существенное значение имеет определение объема информации, необходимой для целей управления и контроля. В конечном итоге менеджмент хозяйствующего субъекта должен определить объемы информации, необходимой для подготовки, обоснования и принятия качественных управленческих решений. Исследование действующей практики показало, что не много руководителей, которые анализируют, какая информация им нужна, а какая нет. П. Друкер считает, что руководитель обязан решить, как, в каких размерах и какими методами организовывать систему сбора информации. Структура информации, необходимой для эффективного управления производственным процессом и затратами, по



мнению П. Друкера, для разного персонала, для разных целей должна иметь определенную организацию.<sup>110</sup>

Таким образом, информационная база, необходимая для формирования показателей затрат, основана на фактической учетной информации. Задачи построения информационной базы разрабатываются в зависимости от целей управления фармацевтических производственных организаций.

Информационная система, обеспечивающая систему внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций, должна способствовать обнаружению несовершенства финансово-хозяйственной деятельности, выявлению потенциальных проблем, анализу основных показателей деятельности организации, генерированию необходимой информации с целью принятия эффективных управленческих решений.

Основной целью системы внутреннего контроля следует считать формирование качественной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, определения поведения организации на рынке, выявления положения конкурентов и т.п.

Структура системы внутреннего контроля, применяемая на фармацевтических производственных организациях, зависит от организационной структуры управления, специализации организации по производству лекарственных средств, применяемых форм хозяйствования, технического и технологического обеспечения.

В фармацевтической отрасли наблюдается ужесточение стандартов производителей. Фармацевтика предъявляет высокие требования к любым системам учета, а ее продукция играет очень важную роль для человека. Если ошибки учета допустимы в других отраслях, то в фармакологической отрасли просто запрещены, поэтому жесткие схемы учета наиболее востребованы в индустрии фармацевтики.

Тенденции текущего фармацевтического рынка характеризуются массовой автоматизацией деятельности экономических субъектов с целью эффективного развития и взаимодействия с другими участниками.

---

<sup>110</sup> Друкер П. Задачи менеджмента в XXI веке: Пер. с англ. – М.: Вильямс, 2004.

Таким образом, новые информационные технологии являются важнейшим фактором трансформации фармацевтической отрасли. В связи с научными достижениями в геномике фармацевтическим производственным организациям целесообразно инвестировать средства в новые технологии, обеспечивающие беспрецедентный рост, что позволяет им стать средством выживания на конкурентном рынке.

Большинство новых информационных технологий и ресурсов организаций направляется на сокращение затрат по управлению поставками, по обработке транзакций и т.д.

Таким образом, можно согласиться с тем, что в фармакологической отрасли происходят изменения, связанные с появлением молекулярных подходов. Наука о закономерностях наследственности и изменчивости (генетика) в будущем позволит фармацевтическим организациям точнее идентифицировать заболевания и создавать новые препараты для пациентов с конкретными подтипами заболеваний. Фармацевтические производственные организации, которые создадут целенаправленные препараты и терапевтические решения, в будущем смогут увеличить прибыль собственников.

Считаем, что важными факторами преобразования и повышения инвестиционной привлекательности фармацевтических производственных организаций являются:<sup>111</sup>

1. Массовое биомолекулярное моделирование, например, конформационный анализ белков, скрининг на совпадение ДНК-последовательностей.

2. Прогностическое биомоделирование, которое сократит количество лабораторных экспериментов. Такое моделирование позволяет прогнозировать влияние фармацевтических препаратов на организм человека, оценивать их эффективность и безопасность.

3. Вычислительные технологии, позволяющие контролировать состояние пациентов и управлять им.

---

<sup>111</sup> Аптека и медицина в Интернет // Новая аптека. - 2008. - № 9. - С. 96-97.

4. Интеллектуальные маркеры и радиочастотные идентификаторы, которые позволят идентифицировать фармацевтические препараты на любых этапах производства и продажи.

5. Современные системы хранения информации для анализа состояния фармацевтической отрасли.

6. Технологии анализа производственных процессов (Process Analytical Technology), позволяющими контролировать процессы производства в реальном времени.

7. Поиск и анализ информации в масштабах интернета и совершенствование средств анализа текста с помощью интеллектуальных алгоритмов анализа для изучения фармацевтического рынка.<sup>112</sup>

В процессе модификации учетных систем в организациях осуществляется массовое внедрение программных модулей системы корпоративной информационной системы, задача которой состоит в оптимизации основных процессов, происходящих в организации. Система объединяет реализацию основных мероприятий и обеспечивает комплекс правил и процедур. Значительное внимание следует уделять методологии бизнеса. Структура управления информационными потоками отражена на рисунке 34.

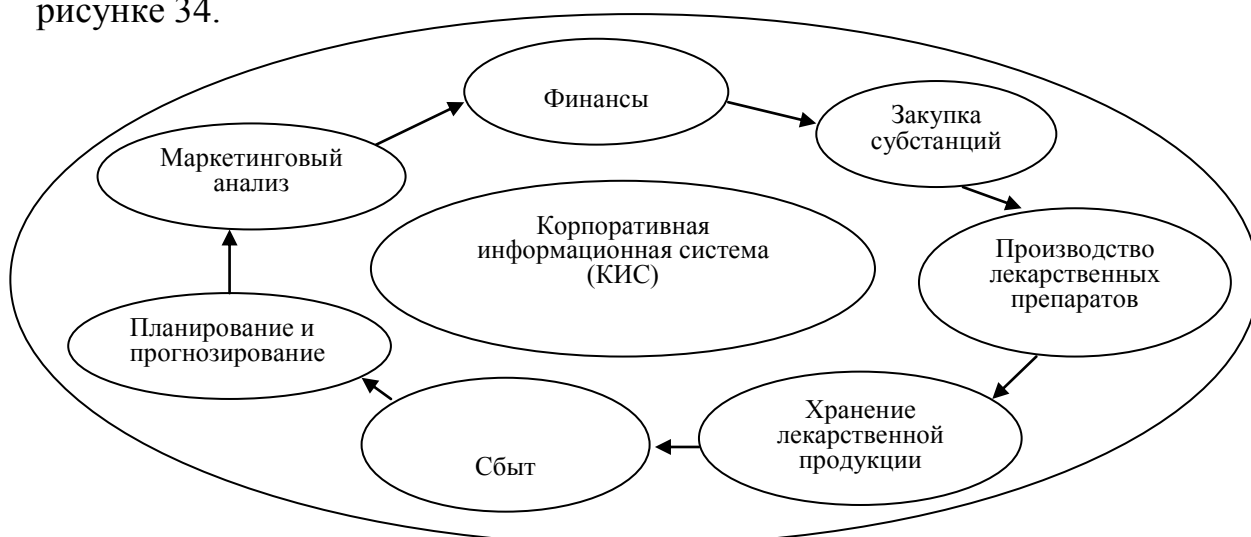


Рисунок 34 - Структура управления информационными потоками

<sup>112</sup> Аренс Э., Лоббек Д. Аудит. –М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.

Основной задачей таких систем является полная автоматизация процесса обработки информации и предоставление ее результатов в любой момент времени. Преимуществами использования КИС выступают:

1. Применение передового опыта. В процессе внедрения системы используют наиболее эффективные способы бизнес-процессов, проверенные в практической деятельности других организаций. Процесс внедрения представляет собой накопление знаний и выявление наиболее эффективных решений задач по оптимизации бизнес-процессов. В этом случае также учитываются требования руководства организации к такой системе.

2. Стандартизация и унификация управления. С использованием передового опыта оптимизации бизнес-процессов повышается результативность деятельности подразделений, что дает возможность развивать различные направления, требующие стандартного подхода.

3. Обеспечение информационной согласованности. Такие системы основаны на общих базах данных, обеспечивающих информацией всех пользователей, имеющих право доступа к системе. В результате чего создаются условия для исключения преднамеренного или случайного манипулирования данными, а также проведения анализа функциональными менеджерами с применением единообразных показателей, содержащихся в системе.

4. Обеспечение доступности информации в режиме реального времени, что способствует осуществлению всестороннего контроля и принятию эффективных управленческих решений.

5. Оптимизация бизнес-процессов. Взаимосвязь деятельности функциональных подразделений приводит к увеличению степени их взаимодействия. Оптимизация бизнес-процессов способствует устранению противоречий, а также снижению основных затрат (например, расходы на содержание персонала, закупку сырья и складские запасы).

6. Повышение качества системы контроля. Автоматизация системы управления способствует повышению качества учета, планирования и контроля. Автоматическое осуществление контроля над бизнес-процессами способствует устранению влияния человеческого фактора.

7. Стратегия развития, которая помогает менеджерам фармацевтических производственных организаций выявить ключевые аспекты деятельности,

установить приоритеты их развития. Данный подход дает возможность отложить оптимизацию бизнес-процессов и приступить к наладке процессов конкурентоспособности. Такие действия позволяют определить результаты внедрения. Бизнес-процессы и стратегии наиболее эффективны при оценке инвестиций в процесс реализации проекта.

Создание комплексной информационной системы возможно на базе существующих современных системы управления, например на базе системы управления «Парус». Ключевым критерием, которым должна соответствовать информационная система, являются:

- наличие системы управления базами данных, которая обладает высоким уровнем информационной безопасности и предполагает возможность интеграции с другими информационными системами;
- функциональные возможности, покрывающие весь спектр задач организации;
- возможность самостоятельного внедрения системы в деятельность организации.

Целью создания комплексной информационной системы является объединение всех подразделений фармацевтических производственных организаций в единое информационное пространство, призванное упростить процесс управления организацией.

Для решения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- целесообразно в режиме реального времени размещать учетные данные и на их основе готовить отчеты по российским и международным стандартам;
- создать информационную систему, которая будет удовлетворять всем требованиям международного стандарта надлежащей производственной практики, способствовать организации бизнес-процессов в соответствии со стандартами.

Для фармацевтических производственных организаций главным направлением развития автоматизированных процессов является автоматизация складских технологических процессов.

Склад можно разделить на следующие зоны: зону хранения фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов; зону хранения упаковочных материалов; зону хранения полуфабрикатов и фармацевтических

препаратов; зону хранения сильнодействующих и ядовитых веществ; зону хранения термолабильных препаратов. Здесь четко выражены бизнес-процессы, требующие автоматизации:

- оприходование фармацевтических продуктов от поставщиков и из собственного производства;
- отпуск фармацевтических препаратов покупателям;
- передача в бухгалтерию информации об оприходованных и отгруженных фармацевтических продуктах и препаратах.

В информационной системе важным является ведение постеллажного, посерийного и количественного учета по внутренним регистрационным номерам фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов, полуфабрикатов, упаковочных материалов, фармацевтических препаратов; их учета по срокам годности.

Также к информационному обеспечению фармацевтических производственных организаций предъявляется требованием наличия электронного заказа лекарственных препаратов. Структура заказов может быть представлена десятками и сотнями наименований лекарственных средств, при этом объем заказов может превышать несколько тысяч. В настоящее время наблюдается потребность в получении оперативных данных для целей осуществления текущей деятельности. Фармацевтическим организациям необходимо осуществлять наблюдение за уровнем товарных запасов, что приведет к снижению затрат на содержание складских запасов, а также увеличит их оборачиваемость.

В фармацевтических производственных организациях целесообразно автоматизировать регистрацию договоров на поставку фармацевтической продукции, взаимодействие с другими складами.

Следующим этапом информационного обеспечения является автоматизация бухгалтерии. Такая последовательность внедрения системы обусловлена тем, что бухгалтерский учет запасов наиболее трудоемок, а с автоматизацией складского учета эта проблема будет решена.

Третьим этапом является автоматизация экономического подразделения фармацевтических производственных организаций, а именно: расчета себестоимости фармацевтических препаратов, ведения экспортно-импортных операций, управления бюджетами центров хозяйственной ответственности.

В результате внедрения информационной системы в фармацевтической производственной организации следует автоматизировать: учет операций с контрагентами; учет движения лекарственных препаратов в производстве и по складам; процесс сертификации фармацевтической продукции в отделе контроля качества; расчет себестоимости произведенных лекарственных средств; управление дебиторской и кредиторской задолженностью; управленческий учет; систему бюджетирования.

Как правило, в фармацевтических производственных организациях затраты группируются по аналитике затрат, а затем распределяются на лекарственные препараты пропорционально оплате труда. При внедрении новых информационных систем будет возможно отслеживать затраты по местам их возникновения.

При построении корпоративной информационной системы на фармацевтических производственных организациях должны быть учтены следующие риски:

- риск наличия сотрудников, занимающихся программным обеспечением, обладающих разной компетентностью;
- риск различий в ведении расчета однородных групп показателей в различных подразделениях, приводящих к искажению информации;
- риск несвоевременного обновления информационных систем;
- риск дублирования данных, уменьшающий объем дискового пространства.

В целях модернизации методов контроля фармацевтической производственной организации при автоматизации деятельности требуется наличие определенных элементов защиты, как со стороны внешнего окружения, так и внутреннего влияния, поскольку с увеличением масштаба деятельности возникает потребность в обеспечении информационной безопасности. Информационная система должна оперировать способами ролевого принципа идентификации пользователя, позволяющими закрепить за сотрудником определенный набор функций, с доступом к строго определенному фрагменту единого хранилища корпоративной информационной системы.

Качество функционирования внутреннего контроля находится в прямой зависимости от степени автоматизации процессов, а также использования в

корпоративной информационной системе методик, способствующих правильному вводу, обработке и отображению данных. Таким образом, большое количество неавтоматизированных операций в корпоративной информационной системе завышают требования, предъявляемые к операторам, а также сокращает возможность отражения информации для анализа. Такой подход сокращает риски, предотвращаемые автоматизированным способом.

Внутренняя информационная система является частью системы управления и способствует поддержанию деятельности менеджеров и персонала, посредством предоставления информации с целью принятия эффективных решений. Следовательно, она должна поддерживать все этапы управленческого процесса.

*Выводы по четвертой главе.*

Доказано, что методология построения управленческого учета должна быть гибкой, экономически целесообразной, учитывать динамику предпринимательской деятельности и ее рентабельность. Создавая систему управленческого учета и внутреннего контроля, следует учитывать специфику и особенности деятельности организации, бизнес-процессов, стратегии управления, организационной структуры и сформированных стандартов осуществления бизнес-процессов.

Предложена к использованию система сбалансированных показателей для фармацевтических производственных организаций в целях определения цепи основных бизнес-процессов, обеспечивающих поддержание операционной деятельности. Базис деятельности фармацевтической производственной организации состоит в обеспечении рынка качественными медицинскими препаратами в сроки и ассортименте, удовлетворяющих потребности населения страны. Поэтому систему сбалансированных показателей целесообразней определять по бизнес-процессам деятельности фармацевтической производственной организации, стимулируя их совершенствование в рамках системы и обеспечивая синергетический эффект от их изменения.

Бизнес-процессы фармацевтических производственных организаций включают в себя: учет закупок, хранение и учет товарного запаса,



лекарственных препаратов, учет производства, маркетинговый анализ, учет продаж.

Сбалансированность бизнес-процесса «Учет закупок фармацевтических субстанций» заключается в качественном обеспечении закупаемых фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов для производства лекарственных средств, приобретенным по оптимальным ценам, которые удовлетворяли бы потребности организации в ассортименте и объемах.

Показатели по бизнес-процессу «Учет производства фармацевтических препаратов» должны отражать степень эффективности соотношения ресурсных факторов производства (затрат) с конечными результатами (конечным продуктом). Сбалансированные показатели по блоку позволяют выявить внутрихозяйственные резервы увеличения выпуска и реализации продукции, разработать мероприятия по освоению выявленных резервов.

Показатели по бизнес-процессу «Учет запасов готовой продукции» должны отражать в управленческом учете информацию о максимально эффективном использовании складских ресурсов с целью повышения производительности ресурсного потенциала и снижения транспортных расходов.

Сбалансированность показателей «Учет запасов» обеспечивает контроль бизнес-процессов, содействующих реализации поставленных стратегических целевых ориентиров и задач.

Показатели, относящиеся к бизнес-процессу «Учет продаж фармацевтических препаратов», формируют информационные потоки для отдела продаж, касающиеся клиентской базы и деятельности внешней среды.

Сбалансированные показатели бизнес-процесса «Учет продаж фармацевтических препаратов» определяют скорость реализации товарных запасов, направления увеличения доли рынка и ограничения дебиторской задолженности фармацевтической производственной организации.

Сбалансированные показатели по бизнес-процессу «Маркетинговый анализ» определяют направления оптимизации деятельности фармацевтической производственной организации.

Поскольку организации по производству фармацевтических препаратов ведут несколько видов учета (финансовый, управленческий, налоговый учет),

то руководству следует анализировать возможность оптимизации учетного процесса. Исследование автора позволяет сделать вывод, что для целей системы управленческого учета и внутреннего контроля может применяться методический инструментарий технологии, применяемые в международной учетной практике, в частности многомерный учет учетной системы, отражающий аналитические измерения. Данная технология обеспечивает прозрачный контроль поступающей информации, а также ее изменения в учетной системе фармацевтической производственной организации.

Предложенное ведение управленческого учета, обеспечивающее аналитическое измерение гибкой структуры плана счетов, является ключевым элементом общей системы учета, финансового анализа и внутреннего контроля, учитывающей технологии бюджетирования, распределения косвенных затрат, план-факт-анализ. Трансформация плана счетов бухгалтерского и управленческого учета обеспечивает их тесную взаимосвязь.

Таким образом, система управленческого учета и внутреннего контроля формирует стандарты, обеспечивающие их поддержание на соответствующем уровне.

Информационной основой внутреннего контроля является совокупность организационно-методических элементов, формирующих единую информационную систему для обоснования и принятия оптимальных управленческих решений, которые являются связующим звеном между субъектом и объектом внутреннего контроля.

Доказано, что современная учетная система в фармацевтических производственных организациях базируется на следующих основных принципах: связи между сбором информации и ее анализом; формирования информации в автоматическом режиме; зависимости информационного пространства от характеристики и специфики деятельности экономического субъекта и его менеджмента; расширения прав и ответственности менеджмента организации; совершенствования форматов внутренней отчетности с учетом содержания в них информации, необходимой для контроля, анализа и принятия эффективных экономических решений; предоставления отдельным менеджерам результатов анализа итогов их работы в установленные сроки; участия менеджеров организации в обсуждении

результатов контроля и оценки показателей деятельности центров ответственности и организации в целом.

Информационное обеспечение системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях должно быть достаточным для решения следующих задач: обнаружения несвершившихся фактов хозяйственной жизни; выявления признаков, свидетельствующих о возможности возникновения проблем в будущем; мониторинга деятельности организации; определения наиболее рентабельных сегментов производства лекарственных средств; группировки и анализа информации, необходимой для принятия экономически обоснованных решений менеджерами разных уровней управления организации.

Основной целью системы внутреннего контроля является формирование качественной и своевременной информации о выполнении бизнес-процессов организации, необходимой для подготовки, обоснования и принятия важных управленческих решений, определения места ее на рынке продаж, выявления конкурентных преимуществ.

Для реализации целей внутреннего контроля целесообразно создавать комплексную учетно-информационную систему, объединяющую все структурные подразделения фармацевтических производственных организаций в единую информационную систему, позволяющую оптимизировать процесс управления организацией и сделать его более прозрачным.

## 5 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РЕАЛИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

### 5.1 Методика внутреннего контроля качества производства фармацевтических препаратов

В нашей стране уделяется особое внимание развитию и совершенствованию производства фармацевтических препаратов с целью уменьшения на рынке насыщенности лекарственных средств ненадлежащего качества, зачастую наносящих вред здоровью населения.

Качество лекарственных препаратов покупатель не может определить самостоятельно, за исключением отдельных случаев их явного несоответствия и, главное, не может защитить себя от некачественных и фальсифицированных лекарств. В связи с этим возникает потребность в разработке стандартов, обеспечивающих безопасность и результативность действия фармацевтических препаратов при соблюдении жесткого контроля на каждом этапе их производства, так как любые нарушения технологической цепочки способны изменить свойства выпускаемых препаратов.

Вопросами контроля эффективности, безопасности и качества лекарственных средств занимается государство в лице Министерства здравоохранения России и его структурного подразделения – Росздравнадзора, которые действуют в соответствии с:

1. Федеральным законом РФ от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ «Об обращении лекарственных средств»;
2. Федеральным законом РФ от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании»;
3. Приказом Минздрава России от 19 июня 2003 г. № 266, где утверждены Правила клинической практики (GCP) в России, устанавливающие требования к процессу планирования, документальному оформлению операций и контролю при производстве фармацевтической продукции;
4. Приказом Минздравсоцразвития РФ от 23.08.2010 № 708н, в котором утверждены Правила лабораторной практики (GLP) в России,

устанавливающие требования к планированию, организации и проведению доклинических исследований при производстве фармацевтической продукции

5. ГОСТом Р 52249-2009 «Правила производства и контроля качества лекарственных средств», введенным в действие с 1 января 2010 г.

В мировой практике постепенно сформировались две основные формы контроля качества лекарственных препаратов - фармакопея и стандарты надлежащей производственной практики (GMP, Good Manufacturing Practice for medicinal products). Стандарты надлежащей производственной практики не имеют обязательного характера и принимаются производителями на добровольной основе. Вместе с тем в ст.4 п.3. Директивы комиссии Европейского Союза 2003/94/ЕС от 8 октября 2003 года содержатся требования к импортируемым лекарствам .

В соответствии с требованиями стандартов надлежащей производственной практики все производственные процессы должны быть строго регламентированы и соответствовать накопленному опыту. Выполнение требований стандартов надлежащей производственной практики обеспечивается наличием: квалифицированного персонала, помещений и площадей, соответствующего оборудования, упаковочного материала и этикеток, утвержденных инструкций, надлежащих условий хранения и транспортировки, обученного персонала, обязательного документирования всех процессов, системы отзыва продукции, системы рассмотрения рекламаций на качество продукции.

Предлагаемая система внутреннего контроля качества производства фармацевтической организации включает следующие этапы:

- 1) организация системы контроля производства;
- 2) подготовка к процедурам контроля, выбор методов, способов, объектов контроля;
- 3) проведение проверки процесса производства фармацевтических препаратов;
- 4) формирование выводов о результатах проверки.

На этапе «Организация системы внутреннего контроля производства» процесс проверки начинается с назначения руководителя конкретной группы, участвующей в проверке. При определении численности и состава группы целесообразно учитывать:

- цели, объекты контроля, сроки проведения проверки;
- область деятельности объектов, подлежащих проверке;
- затраты труда на осуществление проверки;
- компетентность комиссии в процессе достижения целей;
- требования законодательных актов;
- независимость членов группы и их взаимозаменяемости.

Для подтверждения совокупной компетентности группы лиц, участвующих в проверке, являющихся субъектами контроля, следует:

- идентифицировать знания и навыки, необходимые для достижения целей аудита;
- выбрать членов группы таким образом, чтобы группа в совокупности обладала знаниями критериев, процедур и методов контроля, а также специальными знаниями специфики производственных процессов.

Если специальных знаний и навыков у членов группы недостаточно, то в группу должны быть включены эксперты.

На этапе «Подготовка к процедурам контроля производства, выбору методов, способов, объектов контроля» руководителем группы проверки разрабатывается план внутреннего контроля, который должен включать:

- 1) цель внутреннего контроля;
- 2) сроки и график проведения проверки;
- 3) программы внутреннего контроля с указанием структурных подразделений организации; перечня объектов, подлежащих проверке, и их процедур; ответственных лиц по каждому объекту.

Объектами внутреннего контроля выступают:

- 1) область контроля выполнения заданий по производству фармацевтических препаратов;
- 2) соответствие продукции требованиям нормативной документации;
- 3) соответствие качества препаратов требованиям стандартов надлежащей производственной практики.

Лица контрольной группы должны осуществлять обмен информацией с целью оценки достигнутых результатов. Информация, полученная в процессе внутреннего аудита и содержащая данные о риске нарушения требований к качеству фармацевтических препаратов и нарушений требований технологии

производственных процессов, немедленно доводят до сведения руководства фармацевтической организации.

До осуществления контроля составляется программа проверки, которая представлена в приложении 23.

В качестве источников информации для проведения внутреннего контроля производственной деятельности фармацевтических организаций используют:

- опрос работников проверяемого подразделения;
- собственные наблюдения экспертов за деятельностью производственного персонала и технологии производственных процессов;
- данные обратной связи (письменные заявления, рекламации);
- документы системы производства регламентирующего характера, такие как руководство по стандартам надлежащего качества, стандарты (процедуры) организации, регламенты, положения инструкции, внешние нормативные документы, внешняя техническая документация, договоры, контракты и т.д.;
- документы, содержащие данные (записи) о процессах, такие как прошлые акты по внутренним проверкам, протоколы, содержащие показатели испытаний лекарственных препаратов, аналитические данные, рабочие регистры, формы, бланки и т.д. Информацию из данных источников необходимо проверять на объективность, непротиворечивость и адекватность.

На данном этапе руководитель группы контролеров должен проводить предварительное совещание с участием членов группы, руководства организации и ведущих специалистов.

Предварительное совещание проводится с целью:

- 1) составления плана проверки;
- 2) раскрытия процедур и методов контроля;
- 3) разработки процедур взаимодействия членов группы и сотрудниками проверяемых структурных подразделений.

Главной задачей системы внутреннего контроля производственной деятельности фармацевтических организаций на этапе «Проведение проверки процесса производства фармацевтических препаратов» является создание и поддержание условий, позволяющих постоянно производить лекарственные средства, отвечающие требованиям нормативной документации.

На производство лекарственных средств существенно оказывают влияние негативные факторы, т.е. причины появления возможности невыполнения требований нормативной документации по производству лекарственных средств.

Одним из негативных факторов является материальная субстанция, которая может привести к ухудшению качества лекарственных средств.<sup>113</sup> В этом заключается опасность появления события, нарушившего обычный процесс производства.

Негативные факторы различаются по природе возникновения и степени влияния на качество лекарственных препаратов. Они оказывают влияние на различные пространственные зоны, объем которых зависит от мощности данного фактора. В случае, когда мощность негативного фактора больше минимального значения, велика вероятность производства лекарственного средства, не соответствующего нормативным требованиям.

Все негативные факторы в зависимости от воздействия на процесс производства лекарственных средств можно разделить на опасные и вредные, которые не имеют принципиальных различий, за исключением мощности своего воздействия. В случае воздействия на процесс производства лекарственных средств опасного фактора исследуются характеристики производственного процесса, влияющие на качество лекарств, и их изменение. К опасным факторам можно отнести отключение электропитания во время производственного процесса, вход в помещение производства стерильных лекарственных средств, сотрудников в обычной, а не в технологической одежде и т.п. В этой связи все опасные факторы в зоне осуществления производственного процесса должны отсутствовать.

В отличие от опасных, вредные факторы могут присутствовать в производственной зоне в течение длительного времени и влиять на процесс производства достаточно долго, поскольку при их воздействии качественные характеристики бизнес-процесса изменяются постепенно. Например, старение отдельных элементов технологического оборудования может привести к изменению производственных условий, что, в свою очередь, ведет к

---

<sup>113</sup> Гетьман В.Г. Европейский конгресс бухгалтеров: современные проблемы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 9. - С. 122 - 124



производству лекарственного средства, не соответствующего требованиям нормативной документации. Вредные факторы невозможно устранить из зоны производственного процесса, однако их необходимо контролировать.

Негативные факторы, влияющие на процесс производства, можно разделить на следующие группы:

- организационные, например, персонал, не выполняющий обязанности; инструкции, не в полной мере учитывающие особенности производственного процесса; инструкции по контролю процессов подготовки и осуществления производства, не в полной мере учитывающие особенности процессов подготовки и осуществления производства и т.п.;

- физические, например, запыленность воздуха, рабочей поверхности оборудования, производственного помещения; перепад давления между производственными помещениями и т.п.;

- химические, например, частицы производимого лекарственного средства, остатки моющих средств на технологическом оборудовании;

- микробиологические, например, микробиологическая контаминация производственного помещения, рабочих поверхностей, оборудования и одежды персонала лаборатории и т.п.

Следовательно, возникновение происшествий, обуславливающего производство некачественных лекарственных препаратов, основано на влиянии различных по своей природе негативных факторов, мощность которых превышает пороговый уровень, на процесс производства лекарственных средств.

Таким образом, система внутреннего контроля качества направлена на осуществление анализа причин возникновения происшествий, а также разработку способов их предупреждения и устранения. Такой контроль должны осуществлять технологи, ответственные за подготовку и осуществление технологического процесса производства лекарственных средств. При выпуске некачественных лекарственных препаратов фармацевтическая организация несет потери в доходах. Контроль соблюдения процесса подготовки производства, с точки зрения воздействия негативных факторов, должен завершаться анализом потерь от них. Осуществление анализа целесообразно осуществлять экономической и учетной службами. В данном случае при определении потерь за счет вышеуказанных факторов

должны нести ответственность лица, допустившие их своим действием или бездействием.

В процессе приемки фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов менеджером по качеству осуществляется их контроль на соответствие требованиям нормативной документации. При положительном результате контроля осуществляется перемещение фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов в помещение (зону) для хранения. При отрицательном результате контроля бракованные фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы должны храниться в помещении (изолированной зоне). Разрешенные для производства фармацевтические субстанции и вспомогательные материалы по мере необходимости выдаются на производство.

Полученное в процессе производства готовое лекарственное средство направляется в помещение (зону) карантинного хранения, где отделом по контролю качества осуществляется отбор пробы этого лекарственного средства. Результаты контроля сообщаются руководителю фармацевтической производственной организации. При положительном результате контроля осуществляется перемещение готового лекарственного средства на склад готовой продукции, при отрицательном результате контроля - в помещение (изолированную зону) для хранения брака.

По забракованным лекарственным средствам экономисты определяют их стоимость, и акты, расчеты передаются в бухгалтерию для отражения их в учете. На стоимость брака следует уменьшать себестоимость качественных лекарств и увеличивать прочие расходы, и, в конечном итоге, эти расходы относят на финансовый результат деятельности организации как убыток.

Система внутреннего контроля качества препаратов фармацевтических производственных организаций является всесторонней, поэтому она должна решать другие задачи: осуществлять управление процессами контроля поставщиков фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, внутренних проверок, обучения персонала и т.п.

Результаты контроля этих процессов формируются на основе проверки параметров содержания веществ в субстанции, определяющихся на специально предназначенном оборудовании. Так как носителями физических, химических и микробиологических негативных факторов являются

материальные объекты, то их контроль осуществляется также с помощью специально предназначенного для этого оборудования.

На этапе «Формирование выводов о результатах проверки» все обнаруженные отклонения от требований стандартов надлежащего качества необходимо рассмотреть и классифицировать. Обнаруженные несоответствия регистрируются в отчете о результатах проверки.

При наличии несоответствий следует проводить следующие мероприятия:

1) на заключительном совещании группа контролеров представляет руководству организации выявленные несоответствия технологии, качества фармацевтических препаратов;

2) в течение недели руководство организации проводит анализ причин несоответствий технологий производства, качества препаратов и организует разработку корректирующих мероприятий с предоставлением их руководителю группы контроля.

Срок, отводимый на осуществление корректирующих действий, должен быть не более:

- 12 недель – для значительных отклонений;
- 4 недель – для малозначительных отклонений.

Руководитель группы несет ответственность за подготовку и содержание отчета по результатам проверки.

Субъект управления, организующий деятельность фармацевтической производственной организации, связанную с качеством фармацевтических субстанций, лекарственных средств, содержит элемент, формирующий управляющее воздействие на основе информации, полученной по результатам контроля, поступающей от субъекта управления, контролирующего деятельность, связанную с качеством. Таким образом, каждый такой субъект управления организационно представляет собой подразделение организации, в ведении которой закреплен бизнес-процесс. Так, в ведении производственного отдела находится бизнес-процесс производства лекарственных средств, в ведении склада хранения запасов фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов - процесс приемки фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов и опуск их в производство.

## 5.2 Методика контроля хранения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов

Внутренний контроль хранения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов предусматривает не только исполнение требований законодательства по способам хранения и обеспечения информации о его перемещении, но и определяет необходимость оптимизации затрат, обусловленных соблюдением установленных нормативов складского запаса. Обеспечение внутреннего контроля хранения запасов фармацевтических препаратов должно быть направлено на контроль наличия фармацевтических препаратов на соответствующих местах хранения; обеспечение условий хранения запасов; анализ обоснованности количественных претензий потребителей по качеству фармацевтических препаратов; сокращение отказов в отпуске фармацевтических препаратов покупателями; уменьшение риска наличия запасов с малым сроком годности; формирование себестоимости запаса фармацевтических препаратов и отражение его в учете.

В качестве главной контрольной процедуры наличия фармацевтических препаратов на местах хранения можно рассматривать проведение регулярных инвентаризаций запасов, что подтверждают данные складского учета с помощью метода физического пересчета.

Для повышения контроля хранения и своевременного выявления нарушений инвентаризация должна носить регулярный характер. В этом случае она носит характер неплановой, циклической инвентаризации.

Исследование показало, что склады фармацевтической производственной организации предполагают оптовую и розничную реализацию (отпуск) лекарственных средств. В данном случае в розницу торгуют аптечные учреждения, заказывающие штучное количество упаковок, поэтому важной составляющей инвентаризационной проверки является закрепление материально ответственного лица за соответствующему складом.

Непосредственному учету и контролю подлежат запасы поврежденных и сильнодействующих фармацевтических препаратов. Поэтому перед проведением инвентаризации все лекарства, находящиеся на складе, должны быть распределены по фармакологическим группам и особым условиям

хранения. В целях проведения инвентаризации необходимо определить запасы дорогостоящих препаратов, которые подвергаются хищениям. Для этого целесообразно применение ABC-анализа, устанавливающего критерии в зависимости от стоимости препарата на инвентаризируемом складе. Например, могут быть установлены следующие критерии:

класс А, препараты стоимостью более 1500 руб.;

класс В, препараты стоимостью более 500 руб., но меньше 1500 руб.;

класс С, препараты стоимостью меньше 500 руб.

ABC-анализ, на наш взгляд, способствует организации повышенного контроля за дорогостоящими запасами класса А, так как на него приходится основная часть затрат. Обеспечение сохранности препаратов классов В и С требует меньшего контроля, поэтому места хранения данных товаров не следует обособлять и принимать повышенные меры контроля по их перемещению и реализации.

При подготовке инвентаризации формируются инвентаризационные ведомости, которые содержат информацию о местонахождении препарата и его остаточном сроке годности, что отражено в таблице 47.

Таблица 47 – Выдержка инвентаризационной ведомости ЗАО «Биннофарм»

| Наименование  | Зона хранения | Место  | Серия  | Факт | Примечание |
|---|---------------|--------|--------|------|------------|
| Лориста® Н, таблетки, 50 мг + 12,5 мг   | Розница       | 14А-16 | 145743 | 47   |            |
| Нипертен®, таблетки, 2,5 мг; 5 мг и 10 мг №5                                    | Розница       | 14А-15 | 585785 | 24   |            |
| Гентамицин®-К, раствор для внутривенного и внутримышечного введения, 80 мг/2 мл | Розница       | 15А-12 | 375845 | 13   |            |
| Нолицин®, таблетки, 400 мг  | Розница       | 15А-10 | 346789 | 64   |            |
| и т.д.  |               |        |        |      |            |

В случае обнаружения поврежденного лекарственного препарата необходимо использовать акт, в котором отражается наименование товара, производитель, зона хранения, место, серия, фактическое количество и количество, выявленное при пересортице на местах хранения. В результате проверки все инвентаризационные ведомости сдаются для формирования фактических остатков и выявления отклонений. Инвентаризационные

ведомости должны быть полностью заполнены и подписаны членами комиссии. При формировании сличительной ведомости необходимо:

1) определить позиции лекарственных средств, которые имеют излишек или недостачу;

2) проверить наличие зеркальных излишков и недостач в инвентаризационных ведомостях. В случае обнаружения лекарственных препаратов с одной и той же серией необходимо организовать их физическое перемещение на соответствующий склад;

3) организовать ответственное хранение излишков в целях их последующего оприходования и размещения на складе.

После этого подготавливается итоговая инвентаризационная ведомость (Таблица 48), которая подписывается у членов инвентаризационной комиссии и материально ответственных лиц. При этом в столбце «примечание» необходимо отразить подробные разъяснения причин расхождений, а в столбце «резолуция» отразить стандартную форму объяснения расхождений.

Таблица 48 - Проверка итоговой инвентаризационной ведомости ЗАО «Биннофарм»

| Итоговая инвентаризационная ведомость 16/13<br>(период с «17» декабря 2013 г. по «18» декабря 2013 г.) |                                 |                    |                        |            |   |                   |
|--|---------------------------------|--------------------|------------------------|------------|---|-------------------|
| Пози-ция   | Наименование                    | Учетное количество | Фактическое количество | Отклонение | Примечание  | Резолюция         |
| 86425  | Асентра®, таблетки, 50 мг       | 200                | 140                    | -60        | Недостача по вине склада (в том числе пересортица по вине склада)     | Недостача         |
| 13767  | Заласта® Ку-таб, таблетки 10 мг | 254                | 264                    | +10        | Производственный излишек, обнаруженный при реализации товара клиентам | Заводской Излишек |
| 42364  | Торендо® Ку-таб, таблетки, 2 мг | 245                | 245                    | -          | -   | -                 |

В случае наличия недостачи, влзникшей от хищения, при отсутствии виновных лица или вследствие отказа суда по причине необоснованности исков, она формирует счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Качественные характеристики хранения фармацевтических препаратов включают условия хранения, которые предписываются как производителем, так и нормативными документами Российской Федерации, поэтому в целях соблюдения условий хранения и своевременного выявления нарушений, необходимо осуществлять внутренний контроль, позволяющий уменьшить риск потери физико-химических свойств лекарственных средств и предупредить их списание. В данном случае особому контролю условий хранения подлежат сильнодействующие лекарственные препараты; лекарственное растительное сырье; дезинфицирующие средства; легковоспламеняющиеся вещества; иммунобиологические препараты; препараты списка «А» (ядовитые вещества); парафармацевтическая продукция; красящие лекарственные средства.

Поэтому обеспечение сохранности фармацевтических препаратов реализуется посредством фактической проверки наличия на складе соответствующего оборудования хранения (термометров и гигрометров), которые обеспечивают контроль соблюдения температурных режимов. Проверка фиксирует наличие данных приборов на каждом складе хранения с учетом нормативных требований по их установке и обеспечению соответствующих температурных режимов для отдельных категорий фармацевтических препаратов. Данные приборы располагают на внутренних стенах, при этом запрещается размещать их вблизи от нагревательных приборов. Результаты проверки условий хранения фиксируются в журналах учета показателей влажности и температуры по каждому помещению склада, записи в которых контролируются на предмет возможного отклонения от установленных нормативов хранения. Результаты рекомендуем отражать в рабочем документе по форме, представленной в таблице 49.

Также при проверке необходимо обратить внимание на условия хранения иммунобиологических препаратов, которые должны всегда храниться в установленном температурном режиме согласно инструкции по применению, с учетом времени воздействия на него внешних температур. В этом случае процедуры внутреннего контроля должны быть направлены на анализ карточки регистрации иммунобиологических препаратов, в которой отражается не только движение препарата от производителя до конечного пункта реализации, но и его наименование, количество, серия, срок годности,

период поступления и выбытия, показатели термоиндикаторов, личные данные работника, регистрирующего препарат, а также температурный режим хранения.

Таблица 49 - Проверка режимов хранения препаратов на складах ЗАО «Биннофарм»

| Дата       | Данные журнала учета режимов   |                      | Данные нормативов      |                      | Отклонения   |                      |
|------------|--|----------------------|------------------------|----------------------|--------------|----------------------|
|            | Показатель t   | Показатель влажности | Показатель t           | Показатель влажности | Показатель t | Показатель влажности |
| 17.12.2013 | 16 °С  | 60%                  | 15 °С-18 °С            | 60%-70%              | -            | -                    |
| 18.12.2013 | 14 °С  | 58%                  | 15°С-18°С              | 60%-70%              | -1°С         | -2%                  |
| 19.12.2013 | 16 °С  | 65%                  | 15 °С-18 °С            | 60%-70%              | -            | -                    |
| 20.12.2013 | 20°С   | 75%                  | 15 °С-18 °С            | 60%-70%              | +2°С         | +5%                  |
| ...        |  |                      |                        |                      |              |                      |
| Выводы     | По 12 временным периодам имеются отклонения от нормативных показателей |                      |                        |                      |              |                      |
| Составил   |  |                      | <u>Оркин А.С.</u>      |                      |              |                      |
| .          | (подпись)  |                      |                        |                      |              |                      |
| Проверил   |  |                      | <u>Катасонова О.А.</u> |                      |              |                      |
| .          | (подпись)  |                      |                        |                      |              |                      |

В случае несоответствующего выполнения поставок лекарственных средств, ошибок в комплектации заказов, возвратов и заводских недостатков, могут возникать претензии к работе фармацевтической производственной организации со стороны клиентов, быстрое и четкое удовлетворение которых зависит от проведения качественного контроля. Контролю подвергаются первичные документа, в частности заявка клиента, накладная с фиксацией недостатков при оприходовании лекарств, акт о количественном расхождении запасов, счет-фактура, акт о выборочной проверке наличия товарно-материальных ценностей в местах хранения, доверенность водителя на поставку, акт сверки с покупателем, журнал учета выполненных водителем заданий по доставке. Одним из условий проверки является анализ и сравнение показателей, представленных в документах, результаты которых можно сформировать в рабочем документе (Приложение 18).

В случае выявления недостатков на местах хранения можно провести анализ журнала заданий транспортным работникам на наличие отметки о выполнении задания, проверить доверенность на перевозку груза. Если в журнале стоит метка о неполучении товара покупателем, то требуется разъяснение водителя о недовозе товара клиенту. Внутренний контролер определяет причину несвоевременной разуконплектации товара в местах



хранения. Фактическая проверка документов по количественным расхождениям заключается в присутствии подписей и печатей организаций клиента и фармацевтического производителя. При контроле возвращенных фармацевтических препаратов на складе должно быть предусмотрено отдельное место хранения, при этом определяются причины возвратов и осуществляется контроль за обменом некачественных средств (Таблица 50). В случае возврата фармацевтических препаратов определяются материально ответственные лица, виновные в причинах возврата (бой товара, механические повреждения).

Таблица 50 - Проверка серии возвращенных препаратов от покупателей ЗАО «Биннофарм»

| Номер накладной | Наименование клиента   | Наименование препарата   | Количество, шт. | Стоимость, руб.        | Серии поставщика | Серии возврата клиента | Соответствие |
|-----------------|--|--------------------------|-----------------|------------------------|------------------|------------------------|--------------|
| 46219548 /6     | Аптека, г. Калуга  | Аторис, таблетки, 10 мг  | 250             | 320                    | 81006            | 81006                  | Есть         |
| 77468288 /7     | Синтез, г. Балашиха, Московская область  | Вазилип, таблетки, 10 мг | 420             | 140                    | 188017           | 188017                 | Есть         |
| 87435459 /11    | Ригла, г. Москва   | Холетар, таблетки 20 мг  | 189             | 325                    | 124507           | 23548                  | Нет          |
| Вывод           | По 12 предприятиям серия лекарственных препаратов зафиксированная в учетных системах фармацевтического производителя, не совпадает серией, указанной в документах на возвращенный препарат |                          |                 |                        |                  |                        |              |
| Составил        | _____  |                          |                 | <u>Оркин А.С.</u>      |                  |                        |              |
|                 | (подпись)  |                          |                 |                        |                  |                        |              |
| Проверил        | _____  |                          |                 | <u>Катасонова О.А.</u> |                  |                        |              |
|                 | (подпись)  |                          |                 |                        |                  |                        |              |

Серьезной проблемой фармацевтической организации является проверка срока годности лекарственных средств, решение которой заключается в анализе и планировании оборачиваемости товарного запаса за соответствующий период, при котором препарат, предназначенный для продажи, остается востребованным покупателями, в целях уменьшения риска снижения его стоимости и возможности списания. Поэтому препараты с истекающим сроком годности должны быть реализованы в первую очередь. Проверке подвергаются внутренние приходные документы (накладные, сопроводительная документация, сертификация и т.д.).

Диссертационное исследование показало, что в фармацевтических производственных организациях применяются ограничения по остаточному сроку годности (не менее 8 месяцев), в связи с этим важным этапом проверки является анализ партий фармацевтического препарата за конкретный период (Таблица 51).

Таблица 51 - Проверка своевременности оприходования партий товара на предмет срока годности ЗАО «Биннофарм»

| Накладная   | Наименование препарата  | Количество, шт. | День оприходования новой партии препарата, дата | Срок годности остатков препарата, дата | Отклонение, месяц |
|-------------|---|-----------------|---|--|-------------------|
| 69539574/16 | Клион р-р д/инф. фл. 0,5% 100мл                               | 25164           | 24.06.2013                                      | 01.10.2014                             | Нет               |
| 46234187/9  | Пиклодорм таб. п/о 7,5мг №20                                  | 1796            | 27.06.2013                                      | 05.09.2013                             | Менее 5 месяцев   |
| 67793897/1  | Актовегин табл. п/о 200 мг №10                                | 8456            | 28.06.2013                                      | 15.01.2014                             | Менее 7 месяцев   |
| 76593965/5  | Зинацеф пор. д/ин. 1,5гфл. №1                                 | 4567            | 29.06.2013                                      | 10.12.2014                             | Нет               |
| Вывод       | По 12 препаратом имеются отклонения в сроках их оприходования |                 |   |  |                   |
| Составил    | _____   |                 | <u>Оркин А.С.</u>                               |  |                   |
|             | (подпись)   |                 |   |  |                   |
| Проверил    | _____   |                 | <u>Катасонова О.А.</u>                          |  |                   |
|             | (подпись)   |                 |   |  |                   |

В случае обнаружения отклонений от установленных нормативов при приемке средств на склад проверке подвергаются документы на поставку фармацевтических препаратов на склад, планы продаж фармацевтических препаратов, проводится анализ и мониторинг сроков годности реализуемых лекарственных средств. В результате проверки необходимо определить показатели сокращения складских запасов, поэтому фармацевтическим организациям целесообразно применять метод ФИФО (First Expired - First Out), согласно которому препараты, имеющие меньший остаточный срок годности, реализуются ранее.

Учет в фармацевтических производственных организациях по документам и на складе должен вестись отдельно друг от друга, при этом контроль себестоимости запаса необходимо осуществлять в целях формирования полных и достоверных данных отчетности. Проверке в данном случае подвергается следующая документация: учетная политика

фармацевтической производственной организации, аналитические и синтетические регистры учета по счету 43 «Готовая продукция», договоры поставки, купли-продажи, спецификации, накладные и т.д.

Поскольку себестоимость готовой продукции формируется на счете 43 «Готовая продукция», то внутреннему контролю подвергается данные учетных регистров и документов складского учета, в которых прослеживаются равенство количественных остатков и оборотов за период в разрезе номенклатурных статей по запасам лекарственных средств. Такой внутренний контроль должен осуществляться на постоянной основе, обеспечивая тем самым своевременное устранение несоответствий в учетных системах.

Таким образом, контроль хранения запасов фармацевтических препаратов на практике позволяет обеспечить: наличие фармацевтических препаратов по местам хранения; условий хранения запасов; анализ обоснованности количественных претензий потребителей по качеству фармацевтических субстанций и лекарственных препаратов; сокращение отказов в отпуске фармацевтических препаратов покупателям; уменьшение риска наличия запасов с малым сроком годности; формирование себестоимости запаса фармацевтических препаратов и отражение его в учете.

### 5.3 Методика внутреннего контроля продаж лекарственных препаратов фармацевтических производственных организаций

Для фармацевтических производственных организаций реализация лекарственных препаратов выступает одним из основных видов деятельности. Следовательно, внедрение системы контроля в функционирование отдела продаж является актуальным и позволяет снизить воздействие внешних и внутренних рисков.

К внешним факторам риска относятся негативное отношение государственных органов, возникающее при неправильном отражении операций по реализации на счетах бухгалтерского учета, несоблюдении норм законодательства при реализации фармацевтических препаратов. К внутренним факторам риска относятся экономическая неэффективность,

вызванная преднамеренными действиями, а также действиями, сделанными вследствие невнимательности сотрудников.

Для целей реализации процедур внутреннего контроля системы продаж целесообразно разработать методы, обеспечивающие:

- своевременное выполнение условий договора поставки;
- качественное оформление заказов на отгрузку лекарственных препаратов и контроль над его исполнением;
- контроль над составлением первичной документации и законность совершения хозяйственных операций;
- соблюдение законодательства в области;
- своевременность и полнота отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета;
- правильность исчисления НДС по категориям реализуемых лекарственных препаратов.

Объектом контроля при осуществлении проверки деятельности отдела сбыта является договор, в котором указаны условия поставки лекарственных препаратов клиентам. Одним из наиболее важных этапов проверки является анализ условий договора, которые определяют степень его исполнения.

Проверке также подлежат разделы договора, в которых содержатся условия применения санкций за ненадлежащее исполнение договорных обязательств. Обязательным условием при заключении договора с производителем фармацевтических препаратов является наличие у него лицензии на осуществление этого вида деятельности. Невыполнение данного требования относится законодательством к наиболее грубым нарушениям. Постоянный мониторинг наличия действующих лицензий, путем анализа реестра действующих договоров, является одной из функций системы внутреннего контроля.

В случаях, когда срок действия лицензии, приложенной к договору на оказание услуг фармацевтической производственной организации, истек до окончания срока действия договора, то необходимо определить менеджера, ответственного за данную сделку, который обязан запросить у контрагента копию действующей лицензии и зарегистрировать ее в бухгалтерии. Новую лицензию следует прикрепить к хранимому экземпляру договора. В ходе аудита необходимо проверить наличие внутреннего нормативного документа

об осуществлении договорной деятельности в организации, который содержит порядок заключения договоров.

Для целей осуществления проверки своевременного оформления заказов на отгрузку лекарственных препаратов и контроля их исполнения следует изучить процесс его организации и этапов выполнения. Перечень лиц, ответственных за формирование и исполнение заказов, приводится во внутренних нормативных документах, а в случае их отсутствия данный перечень устанавливается с помощью метода инспектирования. Проверяющему необходимо оценить правильность оформления заказов покупателей на поставку фармацевтических препаратов. В этих целях необходимо определить перечень адресов клиентов, содержащихся в базе данных, и провести их проверку с данными, указанными покупателями. Результаты проверки следует отразить в рабочем документе (Приложение 19).

При выявлении отклонений в базу данных в оперативном порядке следует внести изменения. Далее проводят анализ наиболее эффективных методов формирования заявок и внедрения системы документального оформления операций по реализации. Аудитору необходимо рассмотреть порядок отражения в учете принятых заказов. На практике заявка от клиента может храниться в течение 1 рабочего дня в зависимости от способов обработки, принятых в организации. Результаты этого этапа проверки отражаются в рабочем документе (Приложение 20).

Внимание следует уделять выявленным заявкам с превышающим сроком исполнения. В задачи проверяющего входит выявление источников формирования заявки и определение его исполнителя. Указанные ошибки снижают деловую активность организации. Существует 3 вида источников поступления информации о заказах клиентов:

- в устной форме;
- в письменной форме;
- в электронной форме.

В целях увеличения эффективности контроля над созданием заявок необходимо сформировать электронный отчет, с указанием даты заявки, и с помощью данного инструмента обеспечить постоянный мониторинг исполнения.

Наиболее важным этапом проверки правильности оформления первичных документов и законности хозяйственных операций выступает контроль документации на всех этапах реализации лекарственных препаратов.

Субъект контроля должен подтвердить соответствие оформленной электронной товарной накладной бумажной копии, что позволит выявить факты скрытого мошенничества. При выявлении таких фактов необходимо определить сотрудника, сформировавшего этот документ, получить от него письменные разъяснения. При осуществлении контрольных мероприятий необходимо проверить полноту предоставленной документации, при этом следует учитывать индивидуальные условия работы.

Информационной базой для проведения проверки выступает:

- журнал учета доверенностей на сильнодействующие препараты;
- журнал учета движения сильнодействующих препаратов.

Указанные источники позволяют проанализировать движение сильнодействующих препаратов. В журнале учета доверенностей на данные препараты аудитор проверяет предоставленные доверенности. Также ему необходимо проверить наличие действующей лицензии у контрагента на разрешение оборота сильнодействующих и наркотических веществ.

Для анализа выполнения внутренних нормативных документов по установлению цен при работе с клиентами, правильности формирования цены на реализуемую продукцию и отражение в учете хозяйственных операций по реализации лекарственных препаратов, субъект проверки обязан руководствоваться маркетинговой политикой организации и внутренними нормативными положениями, устанавливающими правила работы с клиентами.

В ходе проверки следует изучить порядок установления наценок и скидок к базовой цене реализации. Считаем необходимым анализировать следующие критерии:

- 1) количество покупателей за период;
- 2) порядок и место доставки лекарственных средств клиентам;
- 3) период отсрочки платежа;
- 4) размер просроченной дебиторской задолженности клиентов;
- 5) порядок выполнения условий договора.

Размер наценки за один календарный день отсрочки платежа определяется следующим образом:

$$P_i = E_{chi} \times (1/d_i) \quad (8)$$

где:

$P_i$  – размер наценки за один календарный день отсрочки, %;

$E_{chi}$  - общая наценка за отсрочку платежа по  $i$  покупателю, %;

$d_i$  - сумма дней отсрочек платежа, указанная в договоре поставке, дни.

Следует оформить запрос к менеджеру отдела на получение согласующего документа продаж, определяющего установление меньшего размера наценки. В случае отсутствия документа, такая операция является нарушением порядка формирования цены. Исходя из полученных данных, можно определить величину ущерба, причиненного организации по этой операции:

$$Loss_j = d_i \sum_{j=1}^M \sum Doc_j (P_i - P_j) \quad (9)$$

где:

$Doc_j$  - сумма расходной товарной накладной, отгруженной покупателем, руб.;

$Loss_j$  - ущерб по документу продажи, руб.

Далее эту сумму следует удержать из скидок, предоставляемых покупателю по итогам работы за период. Результаты необходимо отразить в рабочем документе (Таблица 52).

Данные таблицы 52 свидетельствуют, что отклонения возникли по наценке в документах, характеризующие ошибки в расчете. При превышении плановой наценки над фактической возникает разница, свидетельствующая о доли выручки, которую недополучила организация от продаж лекарственных препаратов. Если фактическая наценка превышает плановую, то это свидетельствует о несоблюдении условий договора поставки фармацевтических препаратов.

Аудитору необходимо определить порядок и срок действия акций, акции, а также подтвердить соответствие положений товарной накладной и наименований препаратов, подлежащих реализации через данную акцию. Это позволит установить правомерность совершения операций по предоставлению

скидок покупателям и определить результативность проведения этих операций. Проверяющий обязан соблюдать требования по совершению операций по товарному кредиту и определению лимитов по уровню их обеспечения.

Таблица 52 - Проверка правильности определения наценки клиенту при отсрочке платежа ЗАО «Биннофарм»

| № п/п       | Плательщик  | Сумма по документу, руб. | Плановая наценка, %    | Фактическая наценка, % | Отклонение, % |
|-------------|---|--------------------------|------------------------|------------------------|---------------|
| 56980507 /0 | ОАО «Росфармация»<br>Московская обл.  | 125400,00                | 10                     | 10                     | 0             |
| 55432250 /1 | ЗАО «ИМП-Логистика»<br>Московская обл.  | 99237,60                 | 9                      | 7                      | - 2           |
| 54966389 /0 | ООО «Архимед» г. Москва   | 49226,10                 | 5                      | 4                      | - 1           |
| 54749627 /0 | ООО «КамелотФарм» г. Москва   | 13814,24                 | 12                     | 12                     | 0             |
| 57252761 /0 | ООО «Шаранфарма»<br>Московская обл.   | 16482,29                 | 11                     | 17                     | + 6           |
| 56503736 /6 | ООО «Эмма-Мепико» г. Москва   | 3379,20                  | 10                     | 10                     | 0             |
| Вывод       | По 18 клиентам выявлены отклонения в расчете наценки на лекарственные препараты |                          |                        |                        |               |
| Составил    | _____   |                          | <u>Оркин А.С.</u>      |                        |               |
| Проверил    | _____   |                          | <u>Катасонова О.А.</u> |                        |               |
|             | (подпись)   |                          | (подпись)              |                        |               |

Механизм проверки включает следующие этапы:

- наличие оформленных товарных кредитов на срок, превышающий установленный для покупателя;
- наличие условий продления товарного кредита по окончании договора;
- соответствие аспектов согласования, содержащихся в нормативных документах организации, и величины установленного лимита по товарному кредиту;
- анализ увеличения размера просроченной дебиторской задолженности в течение периода. Результаты необходимо отразить в рабочем документе (Приложение 21).

Субъекту проверки необходимо проанализировать данные оборотов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», акты сверок между контрагентами. Проверяющий осуществляет анализ периодов просрочки



дебиторской задолженности и условий приостановления товарного кредитования и отгрузки лекарственных препаратов. Осуществляют проверку документов, поступивших от потребителей с целью получения товарного кредита. На основании данных, полученных в ходе проверки, производится оценка экономической обоснованности расчетных показателей и суммы лимита по товарному кредиту. Полученная информация сверяется с данными, содержащимися в карточке контрагента. В случае выявления отклонений следует запросить дополнительную информацию у сотрудника, оформившего ставку лимита.

Контроль полноты и своевременности совершения операций по продаже товара необходимо отражать на следующих счетах бухгалтерского учета: 90 «Продажи», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Проверяющему необходимо удостовериться, что все факты хозяйственной жизни по реализации лекарственных препаратов, относящиеся к анализируемому периоду, отражены в учете в полном объеме.

На счете «Продажи» у фармацевтической производственной организации отражаются следующие факты хозяйственной жизни: отгрузка лекарственных препаратов покупателям; возврат лекарственных препаратов от покупателей; предоставление скидки покупателям по условиям договора.

Хозяйственные операции по возврату товаров и предоставлению скидок отражаются как снижение выручки, следовательно, в учете делается сторнировочная запись на сумму возвратных товаров и НДС. Аудитору следует провести анализ документов на возврат фармацевтических препаратов, выявить период совершения этих операций с целью установления законности и правильности данных корреспонденций счетов. Результаты проверки следует отразить в рабочем документе (Таблица 53). Считаем, что нельзя относить к текущему периоду документы прошлых периодов. Документы по возвратным операциям, осуществленным в прошлом отчетном периоде, должны отражаться на счете 91 «Прочие доходы и расходы» субсчете «Прочие расходы».

Выявленные в процессе проверки некорректные записи следует отразить на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Также, следует проводить

контрольные мероприятия при составлении бухгалтерией уточненной декларации по НДС за период, в котором осуществлялся возврат.

Таблица 53 - Проверка фактов хозяйственной жизни по возврату, отраженных на счетах бухгалтерского учета ЗАО «Биннофарм»

| Плательщик                              | № п/п отгрузки  | Период     | № п/п возврата | Период                 | Дт | Кт | Сумма, руб. | Отклонение                |
|---|---|------------|----------------|------------------------|----|----|-------------|---------------------------|
| ООО «Архимед»<br>г. Москва              | 54797847/0  | 01.10.2012 | 54184722/0     | 05.01.2013             | 90 | 62 | 19531       | -                         |
| ООО «Фармэйд»<br>г. Москва              | 54603214/1  | 15.12.2012 | 54798254/4     | 18.01.2013             | 90 | 62 | 244807      | -                         |
| ЗАО «ФАК «Балтимор»<br>Московская обл.  | 53805964/0  | 28.12.2012 | 54531554/9     | 14.04.2013             | 90 | 62 | 271867      | операция прошлого периода |
| ООО «ОС «Атолл-Фарм»<br>г. Екатеринбург | 54775937/6  | 04.11.2012 | 54626166/1     | 09.01.2013             | 90 | 62 | 5376        | -                         |
| ООО «ТрейдСпектр»<br>г. Москва          | 54494790/12   | 12.12.2012 | 54597822/4     | 11.02.2013             | 90 | 62 | 768452      | -                         |
| ООО «Континенталь»<br>г. Элиста         | 54626166/1  | 17.11.2012 | 54360795/8     | 20.02.2013             | 90 | 62 | 9313        | -                         |
| Вывод                                   | По 9 организациям документы, относящиеся к прошлому периоду не имеют корреспонденцию счетов, относящихся к фактам хозяйственной жизни текущего отчетного периода. |            |                |                        |    |    |             |                           |
| <b>Составил</b>                         | _____   |            |                | <u>Оркин А.С.</u>      |    |    |             |                           |
|   | (подпись)   |            |                |                        |    |    |             |                           |
| <b>Проверил</b>                         | _____   |            |                | <u>Катасонова О.А.</u> |    |    |             |                           |
|   | (подпись)   |            |                |                        |    |    |             |                           |

На следующем этапе контроля осуществляют проверку правильности отражения в учете скидок. Для этих целей проводят анализ договорных условий работы с клиентами, при которых появляется возможность предоставления скидок. Наличие дополнительного соглашения, направляемого клиенту, с указанием сведений о поставке и размере предоставляемой скидки служит основанием для принятия вычета НДС с суммы такой скидки (Таблица 54).

По данным таблицы 54, возможно установить наличие неправомерности предоставления скидок клиентам. Это обусловлено проведением фактов хозяйственной жизни при отсутствии всех необходимых сопроводительных документов, указывающих на возможность предоставления скидки.

Таблица 54 - Проверка документального оформления скидки на фармацевтические препараты в ЗАО «Биннофарм»

| Клиент                                | Сумма расчетной скидки, руб.   | Наличие условий в договоре | Наличие условий в доп. соглашении | Наличие письма-уведомления клиенту |
|---------------------------------------|--|----------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| ООО «ОС «Атолл-Фарм», г. Екатеринбург | 75600,00   | есть                       | есть                              | есть                               |
| ООО «Пи Эс Ай», г. Санкт-Петербург    | 23025,00   | есть                       | есть                              | есть                               |
| ООО «Авис-Д», г. Москва               | 42051,00   | есть                       | есть                              | есть                               |
| ОО «Сервисмед», г. Санкт-Петербург    | 3564,00  | есть                       | нет                               | нет                                |
| ООО «Лунный свет», Тюменская обл.     | 52471,00   | есть                       | нет                               | нет                                |
| Вывод                                 | По 14 организациям установлено наличие неправомерности предоставления скидок |                            |                                   |                                    |
| Составил                              |  |                            | <u>Оркин А.С.</u>                 |                                    |
| .                                     | (подпись)  |                            |                                   |                                    |
| Проверил                              |  |                            | <u>Катасонова О.А.</u>            |                                    |
| .                                     | (подпись)  |                            |                                   |                                    |

При выявлении таких нарушений необходимо определить основание предоставления скидки и причины отсутствия оправдательных документов, а также сделать запрос клиенту о предоставлении копий документов, подтверждающих право на получение скидки.

Отсутствие подтверждающих документов увеличивает налоговые риски, которые состоят в том, что согласно налоговому законодательству, подобного рода операции признаются безвозмездной передачей, которая не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. С целью подтверждения полноты и своевременности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете следует провести анализ счетов, на которых отражаются обязательства клиентов перед фармацевтической производственной организацией, что позволит установить факты: неотражения в учете операций по отгрузке товаров; допущения ошибок при взаимозачете; несвоевременного отражения в учете первичной документации.

Для снижения риска возникновения этих событий следует проводить инвентаризацию дебиторской задолженности с помощью осуществления взаимных сверок по расчетам с клиентами. Субъекту проверки необходимо подтвердить факт наличия в организации отчета по проводимому анализу и

контролю просрочки дебиторской задолженности и порядка работы с недобросовестными клиентами.

Для подтверждения полноты отраженных в учете хозяйственных операций субъекту контроля необходимо проверить соответствие данных синтетического учета данным аналитического учета по контрагентам с наибольшей долей дебиторской задолженности. При наличии отклонений необходимо оформить запрос на получение справки по корректировкам задолженности за анализируемый период.

В аналитическом учете осуществляется группировка информации по отгрузке препаратов по их видам, что обеспечивает прозрачность ведения учета и позволяет увеличить результативность проводимых проверок. Также проверяющему необходимо проанализировать информацию, собранную на счетах 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Особенностью деятельности фармацевтических производственных организаций выступает налогообложение реализации лекарственной продукции. При этом обязательной проверке подвергается соответствие ставок по НДС реализуемой продукции. Информационной базой при проверке правильности начисления налога выступают: обороты по субсчетам «НДС» счета 90 «Продажи» и счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»; счета-фактуры; книга продаж; налоговая декларация по НДС. Полученную информацию следует сравнить с показателями, приведенными в книге продаж по итоговым оборотам субсчета «НДС» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Результаты следует отражать в рабочем документе, форма которого представлена в таблице 55. В случае отклонения данных, содержащихся в книге продаж, от полученного результата, следует определить начисленный с них НДС. При обнаружении ошибок в отчетном периоде в книгу продаж следует внести корректировочные записи и составить уточненную декларация по налогу на добавленную стоимость.

Таблица 55 - Проверка расчетных данных по ставкам налога на добавленную стоимость за период с данными в книге продаж ЗАО «Биннофарм»

| Отчетный период | Выручка от реализации, руб.<br>(Кредит счета 90/1)  |               |              | Сумма НДС, руб. | Данные по книге продаж Д 90/3-К 68-ндс, руб. | Отклонения в сравнении с книгой продаж, руб. |
|-----------------|---|---------------|--------------|-----------------|--|--|
|                 | По ставке 18%   | По ставке 10% | По ставке 0% |                 |  |  |
| Март 2013       | 258078,00   | 4587892,00    | 78963,00     | 456448,92       | 425389,82                                    | 31059,10                                     |
| Июнь 2013       | 568249,23   | 6288963,56    | 125354,35    | 658406,05       | 639870,49                                    | 18535,56                                     |
| Сентябрь 2013   | 854389,78   | 10563852,94   | 257654,32    | 1090680,91      | 107222,55                                    | 12458,36                                     |
| Декабрь 2013    | 1025645,84  | 15785256,38   | 569489,45    | 1591477,75      | 1582828,19                                   | 8649,56                                      |
| Вывод           | По всем организациям выявлены отклонения оборотов по налогу на добавленную стоимость с записями счетов-фактур, отраженными в книге продаж |               |              |                 |  |  |
| Составил        | _____   |               |              | Оркин А.С.      |  |  |
| .               | (подпись)   |               |              |                 |  |  |
| Проверил        | _____   |               |              | Катасонова О.А. |  |  |
| .               | (подпись)   |               |              |                 |  |  |

Кроме этого, следует устранить эти нарушения в бухгалтерском учете реализации лекарственных препаратов и направить покупателям исправленные сопроводительные документы с правильными счетами-фактурами. Проверяющему при расчетах по налогу на добавленную стоимость необходимо проверить соблюдение требований, предъявляемых к журналам учета полученных и выставленных счетов-фактур, книгам покупок и книгам продаж.

Применение предлагаемой методологии системы внутреннего контроля позволяет снижать риски от производства, хранения, продаж лекарственных препаратов и оптимизировать экономические результаты деятельности и повышать налоговую защищенность фармацевтических производственных организаций.

#### ***Выводы по пятой главе.***

Контроль качества производства фармацевтических препаратов осуществляется по программе, предусматривающей перечень определенных процедур, позволяющих проверить соответствие технологического процесса международным стандартам надлежащей производственной практики. Предлагаемая система внутреннего контроля качества производства фармацевтических препаратов включает следующие элементы: объекты контроля; способы и методы контроля; программы и процедуры контроля; формирование выводов о результатах проверки; отчетность о результатах проверки.

По авторской методике разработана программа внутреннего контроля качества производства фармацевтических препаратов, в которой предложен перечень процедур и источники проверки качества. На практике используя эту программу необходимо определить ответственных лиц за реализацию процедур по установленному перечню, а также состав и компетенции эксперта группы контроля, который определяет результаты проверки по каждому предусмотренному перечню процедур на предмет того, отвечает ли проверяемая организация соответствию международным стандартам надлежащей производственной практики.

Результаты внутреннего контроля отражаются в рабочих документах. Для обобщения результатов проверки автором разработаны формы, в формате которых рассматриваются предлагаемые процедуры, выявленные отклонения в технологии контроля, ведении учета, несоблюдении международных стандартов надлежащей производственной практики. Если отклонениями или нарушениями технологии нанесен определенный материальный ущерб или занижены доходы, неучтены расходы, то указывается их стоимость и делаются выводы о снижении функции контроля менеджерами, виновными в этих отклонениях. На основании рабочих документов внутренний контролер предоставляет отчет о результатах проверки руководителю организации, в котором в хронологическом порядке указываются сгруппированные по счетам учета, нормативным документам выявленные ошибки и нарушения вследствие незаконных действий или бездействий менеджеров и даются рекомендации по их устранению, а также по возмещению ими нанесенного материального ущерба.

Таким образом, система внутреннего контроля качества направлена на анализ причин возникновения происшествий, а также разработку способов их предупреждения и устранения. Такой контроль должны осуществлять технологи, ответственные за подготовку и осуществление технологического процесса производства лекарственных средств. При выпуске некачественных лекарственных препаратов фармацевтическая организация несет потери в доходах. Контроль соблюдения процесса подготовки производства, с точки зрения воздействия негативных факторов, должен завершаться анализом потерь от них.

Внутренний контроль хранения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов предусматривает не только исполнение требований законодательства по способам хранения и обеспечения информации о его перемещении, но и

определяет необходимость оптимизации затрат, обусловленных соблюдением установленных нормативов складского запаса.

Контроль хранения запасов фармацевтических препаратов на практике позволяет обеспечить: наличие фармацевтических препаратов по местам хранения; условий хранения запасов; анализ обоснованности количественных претензий потребителей по качеству фармацевтических субстанций и лекарственных препаратов; сокращение отказов в отпуске фармацевтических препаратов покупателям; уменьшение риска наличия запасов с малым сроком годности; формирование себестоимости запаса фармацевтических препаратов и отражение его в учете.

Инвентаризацию товарных запасов фармацевтической производственной организации считаем основной процедурой внутреннего контроля, обеспечивающую фактическое наличие фармацевтических препаратов на местах хранения.

На качество хранения запасов фармацевтических препаратов оказывают влияние условия их хранения, регламентируемые производителем и предусмотренные нормативными документами Правительства Российской Федерации и Министерства здравоохранения Российской Федерации. Такой контроль позволяет своевременно выявлять нарушения, связанные с несоблюдением условий хранения отдельных категорий лекарственных препаратов и средств.

При взаимодействии с клиентами вполне возможно возникновение целого ряда претензий к работе фармацевтической производственной организации, обусловленных несоответствующим выполнением планов и своевременности поставки лекарственных средств по количеству и качеству.

Внутренний контроль продаж лекарственных средств в фармацевтических производственных организациях заключается в диагностике операций отдельных бизнес-процессов, к которым можно отнести: реализацию условий договора поставки фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов; своевременное формирование заказов на отгрузку фармацевтических препаратов и контроль его исполнения; правильность формирования первичной документации; выполнение требований внутренних нормативных документов в области ценообразования; своевременность, достоверность и полноту отражения операций по реализации лекарственных препаратов в учетных регистрах;

правильность определения элементов НДС по категориям реализуемых лекарственных препаратов.

Особенностью деятельности организаций по производству фармацевтических препаратов является налогообложение реализации лекарственных препаратов, при этом контролю подвергается соответствие налоговых ставок по реализуемым препаратам и другие ошибки при определении налоговой базы.

Для проведения проверки своевременного формирования заказов на отгрузку фармацевтических препаратов и контроля за его исполнением необходимо учитывать сроки производства препарата и возможности его отпуска покупателю. При этом субъекту контроля следует установить, соблюдаются ли требования оформления заявок покупателей на поставку лекарственных препаратов в необходимом количестве и ассортименте.

Важным аспектом проверки правильности формирования первичной документации и законности совершения актов купли-продажи препаратов следует рассматривать контроль документации как на этапах формирования набора лекарственных препаратов, так и в процессе подготовки финансовых и сопроводительных документов для покупателей, что позволяет на практике контролировать движение препаратов от мест хранения до конечной передачи покупателю.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам исследования представляется возможным сделать следующие выводы и предложения.

В настоящее время на рынке продаж фармацевтических препаратов резко увеличилась конкуренция производителей, что обусловлено наполнением рынка импортными лекарствами. Под маркой импортных лекарств на рынок попадает значительное количество фальсифицированных препаратов, что наносит ущерб здоровью населения. Из них 47% составляют антибиотики, 20% гормональные препараты, 7% противогрибковые средства.

Такое положение на рынке продаж лекарственных препаратов обуславливает динамичное развитие отечественных фармацевтических производственных организаций.

Фармацевтическая промышленность занимает особое положение в экономике страны, что обусловлено социальной направленностью и значимостью продукции производства. Фармацевтическая промышленность развивается динамично и является прибыльной, однако показатель прибыльности является не основным и не характерным для этой отрасли, так как, выполняя программу социальной обеспеченности населения, лекарственные препараты являются одним из важных стимулов, влияющих на продолжение жизнедеятельности человека.

Для производства конкурентоспособных лекарственных препаратов необходимо в фармацевтическую отрасль вкладывать дополнительные государственные инвестиции, осваивать новые технологии производства, позволяющие выпускать лекарственные препараты высокого качества. Это требует создания эффективной системы управленческого учета и надежной системы внутреннего контроля.

Основной задачей управленческого учета является обеспечение менеджеров оперативной достоверной информацией, позволяющей принять эффективные управленческие решения. Эта задача подчеркивает непрерывную связь управленческого учета с управлением деятельностью организации в целом и его структурных подразделений, являющихся центрами хозяйственной ответственности. Таким образом, управленческий учет означает, что это не только система сбора и анализа информации о

затратах на производство продукции (работ, услуг), но и основа для прогнозирования, оценки деятельности центров ответственности.

Рассматривая управленческий учет с другой стороны, мы видим, что он является системой сбора и анализа информации о затратах на производство и исчисления себестоимости продукции, продаж, используемой для целей внутреннего контроля деятельности экономического субъекта.

В управленческом учете наблюдается взаимосвязь с финансовым учетом. Однако между ними имеются некоторые отличия, состоящие в бухгалтерской отчетности, составляемой по данным финансового учета, отражающей события прошлого периода, что делает содержащуюся в нем информацию малоприменимой для принятия экономических решений.

В отличие от этого управленческий учет предусматривает прогнозирование бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, прогнозирование потоков денежных средств на будущее.

Управленческий учет, по мнению автора, система, включающая нормирование, прогнозирование, разработку основного бюджета, включающего оперативные и финансовые бюджеты, учет, калькулирование, контроль, анализ, обеспечивающие информацией управление затратами центров хозяйственной ответственности и деятельности экономического субъекта в целом.

В связи с определением понятия управленческий учет в фармацевтических производственных организациях целесообразна перестройка организации и методологии системы учета с разделением на две подсистемы, каждая из которых должна иметь свои цели, задачи и функции.

При организации управленческого учета в экономических субъектах по производству фармацевтических препаратов научные подходы могут быть общими и частными. Общими научными подходами являются системный, комплексный и компьютерный.

В процессе управления осуществляется взаимосвязь учета и контроля. Осуществляя учет, работники бухгалтерии фармацевтических производственных организаций создают информационную базу для превентивного, текущего, последующего контроля управляемого экономического субъекта. В учете отражают отклонения, возникающие в процессе совершения фактов хозяйственной жизни, собирается информация

об их законности и целесообразности, что позволяет предупреждать эти отклонения, предотвращать нерациональное использование производственных ресурсов фармацевтических производственных организаций.

В целях повышения роли учета и обеспечения контроля использования производственных ресурсов необходимо теоретическое обоснование основных положений внутреннего контроля, определяющих его содержание, цели, объекты, субъекты и их контрольные функции; методик, предусматривающих процедуры сбора доказательств о состоянии, изменении объекта контроля.

Одним из важных условий динамичного развития фармацевтических производственных организаций является совершенствование системы управления их деятельностью, внутреннего контроля, развитию элементов управленческого учета и прогнозирования.

Информация, полученная в ходе внутреннего контроля, позволяет принимать правильные и эффективные решения, выявлять фактическое положение управляемых объектов.

Система внутреннего контроля, действующая на уровне аппарата управления фармацевтической производственной организации, предназначена для контроля деятельности структурных подразделений, выявления резервов эффективного использования производственных ресурсов, предупреждения производственных рисков, получения оперативной информации, возможной для принятия управленческих решений.

Контроль как элемент системы управления обеспечивает информацией руководителей о выполнении бизнес-процессов на каждой их стадии финансово-хозяйственной деятельности.

Многие экономисты под внутренним контролем понимают контролинг и считают, что внутренний контроль выполняет ряд функций, которые не присущи ему. Контролинг - более ёмкое понятие: он является одним из элементов системы управления и включает в себя учетные функции, относящиеся к управлению процессом и достижению стратегических целей экономического субъекта. Следовательно, контролинг не является идентичным контролю, так как он выполняет функции анализа–сравнения плановых и фактических показателей о затратах и финансовых результатах,

то есть выполняет функции измерения и оценки достижения цели организации.

Следовательно, система внутреннего контроля направлена на повышение эффективности деятельности экономического субъекта в целом и его структурных подразделений, в частности.

Система внутреннего контроля - это совокупность процессов и контрольных процедур, предусматривающих воздействие субъекта контроля на объект контроля с целью повышения экономических выгод от его использования.

Объектом внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях являются ресурсы, которыми владеет экономический субъект.

Объекты внутреннего контроля подразделяются на две группы. К первой группе относятся активы организации, используемые ею для достижения поставленных целей. Ко второй группе объектов контроля относятся сами процессы, происходящие в организации: снабжение, производство, хранение, продажи лекарственных средств.

Субъектом контроля является заинтересованное лицо, участвующее в деятельности фармацевтической производственной организации, ответственное за качество выполнения возложенных на него обязанностей и осуществления контрольных процедур с целью предотвращения негативного влияния внешней среды.

В определении задач внутреннего контроля имеются различные мнения. Изучение теории и практики функционирования внутреннего контроля позволило сформировать авторское мнение о том, что с помощью системы внутреннего контроля можно повысить результативность деятельности организации, так как главная роль в системе управления затратами отведена контролю, позволяющему управлять не только затратами, но и объемом производства.

По мнению автора, внутренний контроль в фармацевтических производственных организациях - это проверка всеми менеджерами в пределах их компетенции выполнения решений руководства, совета директоров; исполнение планов объема производства с учетом качества лекарственных препаратов, расходов фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, трудовых, административно-управленческих

расходов; обеспечение сохранности имущества собственников, соблюдения законодательства и целесообразности осуществления фактов хозяйственной жизни, выявления резервов повышения эффективности производства и предотвращения хищений, злоупотреблений.

Внутренний контроль рассматривается автором как система взаимодействия его субъектов по их подчиненности связям.

Исследование методологии управленческого учета в фармацевтических производственных организациях показало, что учет ведется с нарушениями. Как правило, нарушается временной период, график передачи документов для их отражения в бухгалтерском учете, что влияет на оперативность получения информации для принятия управленческих решений.

В целях совершенствования методологии управленческого учета необходимо провести следующие мероприятия:

- применять методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, «стандарт-кост», «директ-костинг»;

- организовать управление затратами по центрам их возникновения и центрам хозяйственной ответственности в условиях применения систем управления JIT, ABC, «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг». Наиболее приемлемой и эффективной системой управления затратами для производства фармацевтических препаратов, по мнению автора, являются система JIT, во внедрении которой автор принимал участие в ООО «Новартис Фарма».

Для применения любого метода учета затрат требуется определение объектов учета и калькулирования себестоимости лекарственных средств.

Для правильного распределения затрат по исследованию и разработке фармацевтических препаратов, а также по улучшению их качества по их группам, видам целесообразно разработать годовой план, план-график этапов исследований и разработок отдельных видов лекарственных препаратов, которые должны содержать сроки, бюджет проведения исследований и разработок. На их основе по каждому лекарственному препарату организуется отдельный учет фактических и планируемых затрат.

В целях пригодности информации для прогнозирования доходов и расходов производства препаратов учет затрат целесообразно вести по их видам и группам, выполняемым технологическим процессам. Учет затрат в разрезе этих объектов позволяет получить необходимую информацию о

затратах для калькулирования себестоимости видов фармацевтических препаратов и управления затратами.

Для фармацевтических производственных организаций целесообразно использовать разработанную автором модель центров ответственности, учитывающую направления деятельности структурных подразделений и их руководителей, являющихся центрами ответственности.

Группируя затраты по центрам ответственности, автор предлагает отдельное закрепление центра ответственности по снабженческо-заготовительной, производственной деятельности, деятельности по продажам, юридической, финансово-экономической службам, деятельности по контролю качества, обеспечению качества, административно-управленческой деятельности.

В аналитическом учете затрат в фармацевтических производственных организациях целесообразно группировать затраты по элементам, а внутри элемента выделять статьи и субстатьи, определяющие особенности технологии производства лекарственных средств, что позволит повысить аналитичность статей затрат и получать информацию, пригодную для выработки вариантов экономических решений.

Реформирование отечественной экономики определило новую роль продаж в общей системе управления фармацевтической производственной организации, в которой смысловая нагрузка сосредоточена не только на расходах продаж, но и на размещении лекарственных препаратов на рынке продаж.

Исследования автора позволяют сделать вывод о том, что расходы в стране на продажи лекарственных препаратов составляют более 20% валового национального продукта, что эквивалентно 30% общей суммы производственных издержек.

Основная часть расходов на продажу лекарственных препаратов связана с организацией продвижения их на рынке. Для фармацевтических производственных организаций является актуальным направление их бизнес-процессов на продажи лекарственных препаратов. Цели продаж производственных фармацевтических организаций зависят от их стратегии, а прибыль от продаж является финансовым результатом от предпринимательской деятельности.

Достижение цели возможно при оптимальной загруженности производственных мощностей, оптимальном размещении лекарственных препаратов на рынках продаж и минимизации стоимости расходов ресурсов на производство и продажи.

Закупочная и сбытовая деятельность тесно связана с маркетинговой деятельностью фармацевтических производственных организаций. До начала заключения договоров с покупателями фармацевтических препаратов целесообразно осуществить маркетинговые исследования возможности размещения произведенных фармацевтических препаратов на рынке. Исследования автора позволяют сделать вывод, что все маркетинговые исследования осуществляются по следующим направлениям: оценка маркетинговых исследований и прогнозирование их результатов.

Процесс планирования маркетинга осуществляется поэтапно и включает в обобщенном виде три фазы:

- 1) анализ текущего положения организации и прогнозирование будущего положения (ситуационный анализ, аудит);
- 2) разработка целей и стратегий для их достижения;
- 3) формирование комплекса мероприятий для реализации определенных стратегий.

Маркетинговые исследования завершаются анализом конкурентов, мониторингом средств массовой информации и Интернет-ресурсов, проведением анализа работы организации по всем элементам маркетинга: анализ ассортимента производимых лекарственных средств, анализ существующих методов привлечения покупателей, анализ информационной базы по продажам и продакт-менеджеров (ABC- и XYZ- анализы, выявление основных покупателей с помощью различных методик), анализ процесса взаимодействия организации-продавца с покупателями, статистический анализ показателей по всем элементам комплекса маркетинга, подготовка информационных справок и разработка рекомендаций на краткосрочную и среднесрочную перспективу, оценка эффективности работы по всем элементам маркетинга.

В целях повышения эффективности продаж в производственных фармацевтических организациях необходимо их прогнозировать. После проведения маркетингового анализа с учетом определения размещения

лекарственных препаратов на рынке продаж экономический субъект должен составить план продаж по установленному формату. Исследования автора позволяют сделать вывод, что система планирования продаж требует ведения управленческого учета как в натуральном, так и стоимостном выражении.

При разработке плана продаж используются следующие методы: метод прогноза рынка; метод экстраполяции; нормативный метод; метод капитализации. Использование этих методов в комплексе позволяет рассчитать алгоритм расчета по доле ВВП и темпам роста.

Исходной точкой управления продажами является их планирование.

Автором предложена методика прогнозирования продаж на основе ABC-анализа, включающая методики: оценка рейтинга активности покупателей; ценовая политика, включающая систему планирования работы с покупателями и систему скидок для покупателей. Применение этой методики позволяет составить общий план продаж в разрезе покупателей, групп, видов лекарственных препаратов. Сводный план продаж является бюджетом, позволяющим контролировать продажи не только по покупателям, но и по временным периодам: декаде, месяцу, кварталу.

Информационной базой внутреннего контроля является множество организационно-методических инструментов, создающих единый механизм для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений, являющихся связующим звеном между субъектом и объектом внутреннего контроля.

Направления совершенствования систем учета и контроля должны учитывать интересы пользователей информацией. Одним из основных направлений совершенствования информационной системы внутреннего контроля выступает расширение форм внутренней отчетности, применяемых для целей управления. Организациям по производству фармацевтических препаратов необходимо самостоятельно разработать формы внутренней отчетности, которые будут полезными для формирования необходимой информации.

Информационное обеспечение системы внутреннего контроля в производственных фармацевтических организациях должно быть достаточным для решения следующих задач: обнаружения несовершенства хозяйственной деятельности; выявления признаков, свидетельствующих о



возможности возникновения проблем в будущем; мониторинга деятельности организации; определения наиболее рентабельных сегментов производства лекарственных средств; группировки и анализа информации, необходимой для принятия обоснованных решений персоналом на разных уровнях управления.

Целью функционирования внутреннего контроля выступает формирование необходимой информации о финансово-хозяйственной деятельности компании в целях подготовки, обоснования и принятия управленческих. Следовательно, новые информационные технологии - это важнейший фактор трансформации фармацевтической отрасли.

Система внутреннего контроля производства фармацевтических препаратов состоит из следующих этапов: организации системы контроля производства; подготовки к процедурам контроля производства, выбора методов, способов, объектов контроля; проведения проверки производства фармацевтических организаций; формирования выводов о результатах проверки.

Автор предлагает систему внутреннего контроля качества считать одним из направлений осуществления анализа причин возникновения происшествий, влияющих на качество препаратов, а также разработки способов их предупреждения.

Система внутреннего контроля качества препаратов производственной фармацевтической организации должна решать и другие задачи: осуществлять управление процессами контроля поставщиков фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, внутренних проверок, обучения персонала и т.п.

Методологическая направленность внутреннего контроля в области хранения и обеспечения запасов определяет систему организации контроля хранения запасов и операций, связанными с его поддержанием. Автором разработана методология внутреннего контроля хранения и обеспечения запасов фармацевтических производственных организаций, состоящая из методик контроля: наличия препаратов на соответствующих местах хранения; обеспечения условий хранения фармацевтических препаратов; анализа обоснованности количественных претензий покупателей; сокращения отказов в выдаче препаратов покупателям; уменьшения риска наличия препаратов с

малым сроком годности; формирования себестоимости товарного запаса и отражения его в учете.

Внутренний контроль продаж лекарственных средств в фармацевтических производственных организациях заключается в проверке операций отдельных бизнес-процессов, к которым можно отнести: выполнение условий договора поставки фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов; своевременное формирование заказов на отгрузку препаратов и контроль его исполнения; правильность формирования первичной документации; четкое исполнение внутренних нормативных документов в области ценообразования при работе с покупателями; своевременность и полнота отражения операций по реализации препаратов в регистрах бухгалтерского учета; соответствие данных синтетического учета данным аналитического учета в разрезе покупателей; правильность определения налогооблагаемой базы и ставок НДС по категориям реализуемых препаратов.

Применение предлагаемой методологии системы внутреннего контроля позволит снизить риски, обусловленные проведением сделок с покупателями без минимальных экономических выгод, и повысить налоговую защищенность фармацевтических производственных организаций.

Практическое внедрение предложений по развитию методологии управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях, отраженных в исследовании, позволит повысить надежность внутреннего контроля и эффективность финансово-хозяйственной деятельности.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адамов Н.А. Бюджетирование в коммерческой организации: краткое руководство / Н. Адамов, А. Тилов. – М.: Питер, 2007.
2. Адамов Н.А. Методологическая основа организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (на примере организаций строительной отрасли) / Н.А. Адамов: монография. - М.: Спутник+, 2001. – 134 с.
3. Адамов Н.А. Организация управленческого учета в строительстве: правовые, отраслевые и технологические особенности строительства, принципы организации управленческого учета, ценовая политика строительных организаций, организация бюджетирования / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев. – М.: Питер, 2006.
4. Адамов Н.А. Основы бухгалтерского учета / Н.А. Адамов, Т.М. Рогуленко, Н.И. Александрова. - СПб.: Питер, 2005. - 256 с.
5. Адамов Н.А. Основы управленческого учета / Н.А. Адамов, Т.М. Рогуленко, Г.А. Амучиева. - СПб.: Питер, 2005.- 112 с.
6. Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
7. Аксененко А.Ф. Внутрихозяйственный расчет: ответственность и оценка результатов / А.Ф. Аксененко, В.В. Новиков, С.И. Полякова. - М.: Экономика, 1988. - 237 с.
8. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учебное пособие / Р.А. Алборов. - 3-е изд. - М.: Дело и сервис, 2004. - 463 с.
9. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИКЦ «ДИС», 1997. – 128 с.
10. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 288 с.
11. Алборов Р.А. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, С.М. Концевая. – М.: АО «ДИС», 1996. – 160 с.
12. Альгин А.П. Грани экономического риска. - М.: Знание, 1991.
13. Анализ финансовой отчетности / под ред. Ефимовой О.В., Мельник М.В. (4-е изд., испр. и доп.). - М.: Омега-Л, 2009. - 451 с.
14. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). - М.: Экономика, 1994.

15. Аптека и медицина в Интернет // Новая аптека.- 2008. - № 9.- С. 96-97.
16. Аренс Э. Аудит / Э. Аренс, Дж. Лоббек. –М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.
17. Афанасьев В.Г. Научное управление обществом. Опыт сметного планирования / В.Г. Афанасьев. - М.: Политиздат, 1978.
18. Афанасьев В.Г. Человек в управлении обществом / В.Г. Афанасьев. - М: Политиздат, 1997.
19. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
20. Банк С.В. Аудит системы внутреннего контроля операций с производными финансовыми инструментами / С.В. Банк // Управленческий учет. - 2008. - №2.
21. Банк С.В. Бухгалтерский учет и анализ деятельности ООО / С.В. Банк. - Астрахань, ИПК «Факел». 2001.
22. Банк С.В. Методологические аспекты экономического анализа деятельности хозяйствующих субъектов / С.В. Банк. – Астрахань: Издательство ООО «ЦНТЭП», 2004.
23. Банк С.В. Особенности аудиторской проверки операций с финансовыми инструментами / С.В. Банк // Вестник университета (ГУУ). – 2007. - №7(7).
24. Банк С.В. Проблемы экономического (финансового) анализа деятельности обществ с ограниченной ответственностью / С.В. Банк. - Астрахань, ИПК «Факел». 2003.
25. Банк С.В. Финансовые инструменты как важнейшее условие регулирования хозяйственной деятельности в рыночной экономике / С.В. Банк // Финансы и кредит. – 2005. - №9.
26. Барнгольц С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта / С.Б, Барнгольц, М.В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003.
27. Басалай С.И. Актуальные проблемы аудита в России / С.И. Басалай, Л.И. Хоружий. – М.: БУКВИЦА, 2000. – 162 с.
28. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции: монография / И.А. Басманов. - М.: Финансы, 1970. - 168 с.
29. Басманов И.А. Учет производственных расходов предприятия: монография / И.А. Басманов. - М.: Финансы, 1967. - 204 с.

30. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирования в промышленности (вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких. - М.: Финансы и статистика, 1989. -117с.
31. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм: монография / И.А. Белобжецкий. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 256 с.
32. Белов Н.Г. Документация в системе сельскохозяйственного учета / Н.Г. Белов. – М.: Статистика, 1978.- 280 с.
33. Белов Н.Г. Контроль ревизия в сельском хозяйстве. 3-е изд.; перераб. и доп. / Н.Г. Белов. - М.: Агропромиздат, 1986.
34. Блох М.А. Развитие и значение химической промышленности / М.А. Блох. – Пг., 1920. – Ч. 1.
35. Бодрова Т.В. Моделирование системы управленческого учета для целей налогообложения при различных вариантах соотношения бухгалтерского и налогового учетов / Т.В. Бодрова // Управленческий учет. – 2008. - №6.
36. Бодрова Т.В. Налоговый учет на предприятиях и в организациях.: Научное издание / Т.В. Бодрова. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2008. - 304 с.
37. Бодрова Т.В. Управленческий учет как бизнес-процесс управления налоговой нагрузкой хозяйствующего субъекта / Т.В. Бодрова // Управленческий учет 2008. - №5.
38. Бодрова Т.В. Бухгалтерский и налоговый учет: методика и практика: Научное издание / Т.В. Бодрова, И.А. Маслова – Орел ГТУ, 2003.
39. Бодрова Т.В. Налоговый учет и формирование учетной политики для целей налогообложения: Научное издание / Т.В. Бодрова, Ю.В. Силантьев. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2006. - 260 с.
40. Болт Г.Д. Практическое руководство по управлению сбытом / Пер. с англ. - М.: Экономика, 1991.
41. Бурцев В.В. Система внутреннего контроля коммерческой организации: Автореф. дис. канд. экон. наук.- М.:1998.
42. Бухгалтерское дело / под ред. Гилярской Л.Т.. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.- 180 с.
43. Буянов В.П. Управление рисками (рискология) / В.П. Буянов. - М: Экзамен, 2002.
44. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: / М.А. Вахрушина // Университетская книга. - 2006. - № 8.

45. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова; под ред. М. А. Вахрушиной. - 2-е изд., стер. - М.: Омега-Л, 2007. - 568 с.
46. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / М.А. Вахрушина. - М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. - 359 с.
47. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы / М.А. Вахрушина. – М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000.
48. Вейцман Р.Я. Курс учета / Р.Я. Вейцман. - М.: Союзторгучет, 1936. - 416 с.
49. Вейцман Р.Я. Элементарный курс бухгалтерского учета / Р.Я. Вейцман. - М: ГФИ, 1936. -128 с.
50. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства: Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств / Р.Я. Вейцман. – 16-е изд., знач. доп. – М.: Центросоюз, 1929. – VIII, 495 с.
51. Вознесенский Э.А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии / Э.А. Вознесенский.- М.: Знание, 1967.
52. Галдина А.А. Организация системы внутреннего контроля за финансово-хозяйственными операциями / А.А. Галдина, Л.А. Дубовенко // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2004. - №12.
53. Гаррисон Д.Ч. «Стандарт-кост». Система нормативного учета себестоимости / Д.Ч. Гаррисон. - Л.: Союзторгучет, 1933. – 204 с.
54. Гертман М. Стратегический менеджмент. / Пер. с франц. под. ред. Ямпольской Д.О. 4-е изд. - СПб.: Нева, 2003.
55. Гетьман В.Г. Европейский конгресс бухгалтеров: современные проблемы бухгалтерского учета / В.Г. Гетьман // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 9. - С. 122 - 124.
56. Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России / В.Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 41. - с. 22-34.
57. Гетьман В.Г. Реформирование системы бухгалтерского учета: оценка активов по справедливой стоимости / В.Г. Гетьман // Финансовая газета. - 2001. - № 24
58. Горлов В.В. Организация бухгалтерского учета в системе управления потребительской кооперации: Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 : Москва, 2004. - 182 с.

59. Гудман Дж. Фармакологические основы терапии, 7-е изд., Нью-Йорк, 1995.
60. Давыдова Л.А. Экономика и управление предприятием (Основы немецкой теории) / Л.А. Давыдова, В.К. Фальцман. – М.: Финансы и статистика, 2003.
61. Данилевский, Ю.А. Аудит: вопросы и ответы: монография / Ю.А. Данилевский. - М.: Бухгалтерский учет, 1993. - 110 с.
62. Данилевский, Ю.А. Проблемы государственного финансового контроля и аудита в условиях перехода к рыночной экономике: автореферат диссертации на соискание ученой степени д-ра экон. наук: 08.00.10 - М., 1993. - 37 с.
63. Демина И.Д. Бюджетирование хозяйствующих субъектов, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность / И.Д. Демина // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 1.
64. Демина И.Д. Влияние различных форм валютных расчетов на экономическую эффективность внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов / И.Д. Демина // Вестник университета. – 2008. – № 2(12).
65. Демина И.Д. Формирование системы внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности организаций / И.Д. Демина // Управленческий учет. – 2008. – №1.
66. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли и др.; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит ЮНИТИ, 1997. - 542 с.
67. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисл. С.А. Стукова. – М.: Финансы и статистика, ФНИТИ, 1992.
68. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке: Пер. с англ. – М.: Вильямс, 2004.
69. Друкер П.Ф. Управление, нацеленное на результаты. - М.: Технологическая школа бизнеса, 1994. – 191 с.
70. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. - М.: Аудит, 1998. - 774 с.
71. Друри К. Учет затрат методом «стандарт-костс». - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 224 с.
72. Егорова С.К. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса / С.К. Егорова : учеб. пособие. - М.: Юристъ, 2000. - 380 с.

73. Ефимова О.В. Финансовый анализ на современном этапе развития экономики России (теория и методология): автореф. д-ра экон. наук: 08.00.12 - М., 2000. - 42 с.
74. Ефимова О.В. Финансовый анализ: монография / О.В. Ефимова. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: «Бухгалтерский учет», 2002. - 526 с.
75. Жебрак М.Х. Курс промышленного учета / М.Х. Жебрак. - М.: Госстатиздат, 1960.-420 с.
76. Жебрак М.Х. Основы планоно-нормативного учета производства / М.Х. Жебрак. - М.: Техника управления, 1938.
77. Закаряя Ж.В. Внутренний контроль в коммерческом банке: автореф. дис. канд. экон. наук.- М.:1998.
78. Зубарева Е.В. Информационная система поддержки оперативного учета / Е.В. Зубарева // Вестник университета. - 2009. - № 2.
79. Зубарева Е.В. Оперативная учетно-контрольная система как средство повышения эффективности деятельности хозяйствующих субъектов / Е.В. Зубарева // Фундаментальные и прикладные исследования. – 2010 - №4. - с. 66 - 69.
80. Зубарева Е.В. Оперативный учет и контроль в системе управления хозяйствующих субъектов / Е.В. Зубарева. - М.: РУК, 2008.
81. Зубарева Е.В. Роль оперативного учета и контроля в информационной системе хозяйствующих субъектов / Е.В. Зубарева //Вестник университета. - 2007. - №10(10).
82. Зубарева Е.В. Современные направления развития управленческого учета / Е.В. Зубарева // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2004. - выпуск 4(9).
83. Зубарева, Е.В. Концептуальные подходы к организации оперативного учета и контроля в системе управления строительных организаций / Е.В. Зубарева // Экономические науки. - 2009. - № 2.
84. Иванов И.А. Основы теории и принципы создания элементов систем менеджмента качества на отечественных фармацевтических предприятиях. Дисс... докт. фарм. наук: 15.00.01 – Пермь: РГБ, 2009. – 311 с.
85. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б. Ивашкевич. - М.: Финансы и статистика, 1982. - 175с.
86. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 1991. - № 7.
87. К вопросу о патентованных средствах : доклад т-ва В.К. Феррейна на Российском фармацевтическом съезде в 1913 г. – СПб., 1914.



88. Калиничева Р.В. Аудит расчетов с поставщиками и покупателями в системе потребительской кооперации: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. к.э.н.: 08.00.12. - М.: 2000. - 21 с.
89. Калиничева Р.В. Институциональный подход к формированию системы внутреннего налогового контроля / Р.В. Калиничева // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 4.
90. Карпова Т.П. Основы управленческого учета / Т.П. Карпова. – М.: ИЕФРА-М, 1997. – 392 с.
91. Касьянова И.И. Управленческий учет по формуле «три в одном» / И.И. Касьянова, С.Н. Колесников. – М.: ИКК «СТАТУС-КВО», 1999.
92. Керимов В.Э. Проблемы организации управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации (теоретические аспекты) / В.Э. Керимов. – М.: МУПК, 2000.
93. Керимов В.Э. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг» / В.Э. Керимов, Н.Н. Комарова, А.А. Епифанов // Аудит и финансовый анализ. – 2001. - №2.
94. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник.-2-е изд., изм. и доп. / В.Э. Керимов. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2003.
95. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета : учебник / З.В. Кирьянова. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 190 с.
96. Кисилевич Т.И. Аудиторская проверка дивидендов, выплачиваемых организацией / Т.И. Кисилевич // Аудит и финансовый анализ. - 2008. - № 6. - С. 246-252.
97. Кисилевич Т.И. Кадровый аудит: численность работников для целей налогообложения / Т.И. Кисилевич // Аудиторские ведомости. - 2012. - № 1/2. - С. 180-184.
98. Коба, Е.Е. Формирование методологии системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах. Дис...д-ра экон. наук: 08.00.12. – М., 2012. – 310 с.
99. Колесникова Е.Н. Концептуальные основы нормативного контроля: монография / Е.Н. Колесникова. – Рязань: Рязанский филиал Московского университета МВД России, 2009. – 216 с.
100. Комаров В.В. Развитие системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях. Автореф. дис...канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2008. – 22 с.
101. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие / Н.П. Кондраков. - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: ИНФРА, 2011. - 208 с.

102. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учебное пособие / И.Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 2012.
103. Кондукова Э.В. АВС: себестоимость без искажений. Современный метод учета и контроля затрат / Э.В. Кондукова. – М.: ЭКСМО, 2008.
104. Коптелов А. Построение системы внутреннего контроля / А. Коптелов, А. Шматалюк // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2006. - №9.
105. Коротева Н.Н. Становление и развитие фармацевтической промышленности в России в конце XIX – начале XX вв. / Н.Н. Коротева // Известия Алтайского государственного университета. – 2008. – № 4/1. – С. 61–64.
106. Краткий философский словарь / Алексеев А.П., Васильев Г.Г. и др.; под редакцией Алексеева А.П. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2004.
107. Криков В.И., Прокопишен В.И. Организация и экономика фармации. - М.: Медицина, 1991.
108. Куприянов Н.С., Михненко О.В., Щербакова Т.С.. Стратегический менеджмент в строительстве. – М.: ГУУ, 2000. - С. 93.
109. Ларионов А.Д. Проблемы распределения затрат в сельском хозяйстве. - Л.: Ленинградский университет, 1976.
110. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. Управление затратами на предприятии: Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / Под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2006. – 352 с.
111. Левинштейн И.И. История фармации и организация фармацевтического дела / И.И. Левинштейн. – М., 1939.
112. Ленквист Р. Учет в системе внутренней информации предприятия. – Упсала: Швеция, 2000.
113. Макарова Г.В. Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций. Автореферат. Дис....докт. экон.наук. - М., 2001.
114. Максимова Г.В. Методология организации внутреннего контроля в управлении хозяйствующим субъектом. Автореферат. Дис.... докт.экон.наук. Иркутск, 1999.
115. Маргулис А.Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности: Учебник. - М.: Финансы, 1980. - 288с.
116. Маргулис А.Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // Бухгалтерский учет, - 1979, - №10.

117. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. - М.: Финансы, 1979. - 195с.
118. Маслов Е.В. Управление персоналом предприятия: Учебное пособие / Под ред. П.В. Шеметова. – М.: ИНФРА-М; Новосибирск: НГАЭиУ, 2000. – 312 с.
119. Мельник М.В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях. - М.: Финансы и статистика, 1990. - 133с.
120. Минцер О.П. Новые информационные технологии в медицине // Журнал практического врача.- 2006.- № 2.- С. 33-35.
121. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. - Минск: ООО «Мисанта», 1999. - 198с.
122. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1994.
123. Никандрова Л.К. Сравнительная характеристика российской и западной систем учета – «Концепция информационного обеспечения экономической безопасности». Монография. – М.: МГУП, 2009.
124. Никандрова Л.К., Овсийчук М.Ф., Шохнех А.В. и др. Методологические основы инструментария обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов: Монография / Л.К. Никандрова [и др.]; под научной редакцией М.Ф. Овсийчук. – М.: МГУП имени Ивана Фёдорова, 2012. – 290 с.
125. Никандрова, Л.К. Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов. Дис...д-ра экон. наук: 08.00.12. – М., 2011. – 325 с.
126. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – Издание четвертое. – М.: УРСС, 2003.
127. Николаева С.А, Безрученко Г.А., Галдина А.А. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования/ С. А. Николаева, Г. А. Безрученко, А. А. Галдина. - М.: Ан-Пресс, 2002. - 213с.
128. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. - М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
129. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
130. Овсийчук В.Я. Формирование системы внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях: Монография. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2006. – 380 с.

131. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. М.: ТОО «Интелтех», 1996.
132. Овсийчук М.Ф. Бухгалтерский учет и аудит внешнеэкономической деятельности. - М.: Буквица, 1997.
133. Овсийчук М.Ф. Бюджетирование в кооперативных организациях – инструментарий системы управления затратами// Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. - 2012. - № 5. – С.37-42
134. Овсийчук М.Ф. Внутрихозяйственный контроль как элемент управленческого // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. - 2012. - № 5. – С.72-77
135. Овсийчук М.Ф., Баранов М.А., Пугачев В.В., Овсийчук В.Я. и др. Контроль и ревизия / Под ред. проф. М.Ф. Овсийчук. - М.: КНОРУС, 2007.
136. Овсийчук М.Ф., Шохнех А.В. Управленческий учет и контроль деятельности малого бизнеса: учебное пособие / М.Ф. Овсийчук, А.В. Шохнех. – М.: КНОРУС, 2009. – 288 с.
137. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. - М.: Интехтех, 1996.
138. Овсийчук М.Ф., Сидельникова Л.Б. Финансовый менеджмент.- М.: Дашков и К, 2003.
139. Овсийчук М.Ф., Филимонова М.В. Внутрихозяйственный контроль в организациях строительства: Учебно-практическое пособие. - М.: МУПК, 2000.
140. Овсийчук М.Ф., Хамидуллина Г.Р. Учет затрат: проблемы бухгалтерского и налогового учета. - М.: Экзамен, 2004.
141. Овчаров Е.Г. Мировая фармацевтическая промышленность: современное состояние и тенденции развития в условиях глобализации. Дисс... канд. экон. наук: 08.00.14 – М.: 2005 – 203 с.
142. Осипова, Т.В. Особенности управленческого учета в молочном скотоводстве. Дис...канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2008. – 169 с.
143. Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет - новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет, - 2000, - №17.
144. Палий В.Ф. Основы калькулирования. - М.: Финансы и статистика, 1987.-288с.
145. Палий В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность // Бухгалтерский учет. – 2003. - №12.
146. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. В 2 ч.- М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.

147. Панкова СВ. Международные стандарты аудита: учебное пособие. - М.: Юрист, 2003.
148. Петрова В.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях (Россия, Франция): учебное пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, А.Н. Сорокин, А.Е. Суглобов. - М.: КНОРУС, 2010. - 184 с.
149. Петрова В.И. Учет и анализ в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования. - М.: 1989. - 242 с.
150. Пизенгольц М.З. Экономическое содержание издержек производства и себестоимости // Учет и финансы в колхозах и совхозах. - №4. - 1973.
151. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Основы аудита. учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. - 4-е изд., перераб. и доп. - Москва: Издательский дом БИНФА, 2011. - 142с.
152. Полное собрание законов Российской империи (ПСЗРИ). Собрание 3. Т. XVIII. 1898. Отделение 1. Ст. 15375. – СПб., 1901.
153. Полное собрание законов Российской империи (ПСЗРИ). Собрание 3. Т. XXIX. 1909. Отделение 1. Ст. 32382. – СПб., 1912.
154. Последствия принятия закона Сайсбери - Оксли в США // газета Ведомости, № 11, 2004.
155. Постановление Правительства Российской Федерации от 15.09.2008 № 688 «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» (в ред. Постановлений Правительства РФ от 08.12.2010 № 1002, от 06.02.2012 № 97).
156. Постановление Правительства РФ от 01.12.2009 № 982 «Об утверждении единого перечня продукции, подлежащей обязательной сертификации, и единого перечня продукции, подтверждение соответствия которой осуществляется в форме принятия декларации о соответствии» (в ред. от 18.06.2012).
157. Постановление Правительства РФ от 29.10.2010 № 865 «О государственном регулировании цен на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов» (в ред. от 04.09.2012).
158. Правила производства и контроля качества лекарственных средств. ГОСТ Р 52249-2009: Утвержденные Приказом Ростехрегулирования от 20.05.2009 N 159-ст.

159. Приказ Минздрава РФ от 19.06.2003 № 266 «Об утверждении Правил клинической практики в Российской Федерации».

160. Приказ Минздравсоцразвития России № 961н, ФСТ России № 527-а от 03.11.2010 «Об утверждении методики установления производителями лекарственных препаратов предельных отпускных цен на лекарственные препараты, включенные в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов».

161. Приказ Минздравсоцразвития РФ от 09.01.2007 № 2 «Об утверждении норм естественной убыли при хранении лекарственных средств в аптечных учреждениях (организациях), организациях оптовой торговли лекарственными средствами и учреждениях здравоохранения».

162. Приказ Минздравсоцразвития РФ от 23.08.2010 № 708н «Об утверждении Правил лабораторной практики».

163. Приказ Министерства здравоохранения РФ от 29.06.2000 № 236 «О разрешении медицинского применения медицинских иммунобиологических препаратов».

164. Приказ Министерства промышленности и торговли РФ «Об утверждении Стратегии развития фармацевтической промышленности Российской Федерации на период до 2020 года» от 23 октября 2009 г. № 965.

165. Приказ Ростехрегулирования РФ «Об утверждении национального стандарта» от 20.05.2009 № 159-ст.

166. Пурлик В.М. Логистика торгово-посреднической деятельности. - М.: Высшая школа, 1989. - 104 с.

167. Рейхарт Д. Тенденции глобализации на фармацевтическом рынке: взгляд из Минздравсоцразвития России / Д. Рейхарт // Ремедиум. - Март 2006. - С.68-70.

168. Рейхарт Д.В. Фармацевтический рынок: особенности, проблемы и перспективы. М.: Славянский диалог, 1995.

169. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория, практика / пер. с франц.; под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. -160 с.

170. Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ.- М.: КРМС, Аудиторская фирма «Контакт», 1993 – 496 с.

171. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. - М.: КноРус, 2010. - 415 с.

172. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник для бакалавров / 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2013 – 540 с.

173. Рогуленко Т.М. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. для вузов. – М.: КноРус, 2011. – 274 с.

174. Рождественский В.Л. Ступени совершенства ISO 9000:2000 / В.Л. Рождественский. - М.: «Реалии», 2002. -144 с.
175. Романова С.А. Фармацевтическая промышленность за 8 лет / С.А. Романова, В.М. Захарова // Ремедиум. - Февраль 2006. - С.54-63.
176. Рыжкова М. В. Новые формы хозяйствования в фармации при переходе к рыночной экономике. Автореферат диссертации к.фарм.н. - СПб., 1995.
177. Савчук В., Троян И. Activity Based Costing - учет затрат//Финансовый директор. – 2004. - №3.
178. Сакс Д. Рыночная экономика и Россия: Пер. с англ. - М: Экономика, 1994. - 331с.
179. Сандрикова Т.С. Организация управленческого учета в сельскохозяйственном производстве. - М.: ООО «Торжокская типография», 2002.
180. Сандрикова, Т.С. Методология и организация управленческого учета в сельскохозяйственном производстве. Дис...д-ра экон. наук: 08.00.12. – Рязань, 2003. – 442 с.
181. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. - М.: Финансы, 1980. - 141 с.
182. Сафанова Т. С. Пути развития химии лекарственных веществ. - М., 1978.
183. Сафонова Н.Г. Обеспечение качества производства лекарственных препаратов, международные стандарты GMP, GLP, GSP. Международное сотрудничество в биотехнологии: Ожидания и реальность / Н.Г. Сафонова // Сб. материалов Третьей международной конференции. - Пушкино, 2006. - С.24-25.
184. Свиткин М.З. Менеджмент качества и обеспечение качества продукции на основе международных стандартов ИСО / М.З. Свиткин, В.Д. Мацута, К.М. Рахлин. - СПб.: Изд-во СПб картфабрики ВСЕГЕИ, 1999. - 403с.
185. Свиткин М.З. Обеспечение качества продукции на основе МС ИСО серии 9000 / М.З. Свиткин, В.Д. Мацута, К.М. Рахлин. - СПб.: СПГУ, 1997. - 380 с.
186. Семенченко В.Ф. История фармации. ИКЦ «МарТ» / В.Ф. Семенченко. – М., 2003.
187. Сидельникова Л.Б., Горлов В.В. Организация бухгалтерского учета в системе управления потребительской кооперации: Научное издание. – М.: Издательский дом «Дашков и Ко», 2004. – 140 с.

188. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998.
189. Слабинская И.А. Интеграция бухгалтерского и налогового учета: монография; Под ред. В.Т. Слабинского. - Белгород, 2002. - 334 с.
190. Слабинская И.А. Методология и организация учета налогов в системе бухгалтерского учета: монография. - М.: Экономистъ, 2003. – 298 с.
191. Собрание узаконений и распоряжений правительства (СУРП). 1899. Отдел 2. Второе полугодие. Ст. 2150. – СПб., 1899.
192. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методика, практика) - М: «Консультационный и учебно - методический центр Аудиторской палаты России», 2006.
193. Соколов Б.Н., Рукин В.В. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В Рукин - М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. - 442 с.
194. Соколов В. О возможности валидации оборудования Second Hand / В. Соколов // Сб. Производство лекарств по GMP. - М.: Издательский дом «Медицинский бизнес», 2005. - С.241-243.
195. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: Аудит ЮНИТИ. 1996. - 638 с.
196. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 496с.
197. Солодов А.К. Аудит и бухгалтерский учет в страховых компаниях. - М.: «ДИС», 1994.
198. Сотникова Л.В. Методология оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита. - М.: ВЗФЭИ, 2003.
199. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита, Практическое пособие/ Под ред. проф. В.И, Подольского. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 143 с.
200. Стивенсон В. Дж. Управление производством. Пер. с англ. / В. Дж. Стивенсон. - М.: ООО «Издательство «Лаборатория Базовых Знаний», ЗАО «Издательство БИНОМ», 1998. - 268 с.
201. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ. - СПб.: АОЗТ «Литература плюс», 1993. - 272с.
202. Стоцкий В. И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости. - Л.: Соцэкгиз, 1936. - 479 с.
203. Стуков С.А. Учет, анализ и рынок взгляды на проблему // Бухгалтерский учет. – 1996. - №1.



204. Суглобов А.Е. Адаптация международных стандартов аудита в России: состояние и проблемы / А.Е. Суглобов, С.В. Михайлов // Аудитор. - 2010. - № 3. - С. 23-32.
205. Суглобов А.Е. Организации аудита медицинских учреждений / А.Е. Суглобов, авт. Д.В. Шибиков // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 14. - С. 17-22.
206. Суйц В.П. Внутрихозяйственный контроль. - М.: Финансы и статистика, 1987.
207. Суйц В.П., Царев М.В. Аудит системы внутреннего контроля на предприятии // Бухгалтерский бюллетень АО БИЗНЕС-ШКОЛА «Интел-синтез», - 1997, - № 1.
208. Татур С. К. Хозяйственный расчет в промышленности СССР. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы, 1970.-415 с.
209. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности. - СПб: Питер, 2005. – 311с.
210. Терехова В.А. Новые требования к бухгалтерскому учету // Все для бухгалтера, 2012. - № 4. - С. 2 - 5.
211. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. - М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
212. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. - М.: Финансы и статистика, 1994.
213. Ткаченко Ю.А., Чижова Е.Н. Основные принципы формирования системы внутреннего контроля, научная статья [Электронный ресурс]. Электрон.дан. - Режим доступа: [conf.bstu.ru/conf/docs/0044/1973.doc](http://conf.bstu.ru/conf/docs/0044/1973.doc).
214. Управленческий учет / Под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
215. Федеральный закон РФ «Об обращении лекарственных средств» от 12 апреля 2010 г. № 61-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 25.06.2012г.).
216. Федоришинг В. Общепрофессиональные аспекты аудиторской деятельности // Аудитор, - 2000. - №3, 4.
217. Феррейн Ф. Химико-фармацевтическая промышленность в СССР / Ф. Ферейн. – М., 1923.
218. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы, 1971.
219. Хоружий Л.И. Управленческий учет затрат и выхода продукции растениеводства // Новое в бухгалтерском учете и отчетности в РФ. - 2000. - №8.

220. Хоружий Л.И. Методологические рекомендации по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций. Разд. 3. Затраты на производство; Разд. 4. Готовая продукция и товары. - М.: Министерство сельского хозяйства РФ, 2001.
221. Хоружий Л.И., Напшева М.М. Бухгалтерский учет, контроль и налогообложение в сельском хозяйстве. - М.: ООО ИИЦ «Альфа-Пресс», 2001.
222. Хоружий Л.И., Сулова, Т. А. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» / Л. И. Хоружий, Т. А. Сулова. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. - 168 с.
223. Хуртина Л.Я. Организация внутрихозяйственного контроля на хлебопекарном предприятии потребительской кооперации: Автореф... канд.экон.наук: 08.00.12. - М.: РГБ, 2004.
224. Центнершвер М.Г. Очерки по истории химии / М.Г. Центнершвер. – Одесса, 1912.
225. Цыпкин, М.В. О фабриках, заводах, лабораториях, изготавливающих химические продукты и химфармпрепараты в России / М.В. Цыпкин. – М., 1915.
226. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности // М.: Финансы и статистика, 2001.
227. Черчмен Ч.У., Акофф Р., Арноф Л. Введение в исследование операций. М.: 1968.
228. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1965. - 124 с.
229. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. - М.: Финансы, 1971. - 237с.
230. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ в системе управления производством. - в кн. тезисы докл. Научно-экономической конференции: Экономический анализ в управлении производством. - Киев: Укр. НИИНТИ, 1972.
231. Чумаченко Н.Г., Принятие решений в управлении производством. - М.: Финансы, 1978.
232. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. - М.: Финансы и статистика, 1982. - 142с.
233. Шеремет А.Д, Суйц В.П. Аудит: Учебник. 2-е изд. доп. и перераб. - М.: ИНФРА-М, 2001.

234. Шеремет А.Д., Волков И.М., Шапигузов СМ. и др. Управленческий учет: Учеб. Пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. - 2е изд. Испр. - М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.
235. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2008. - 208 с.
236. Шеремет АД. Управленческий учет: Учебное пособие. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 510 с.
237. Шим Дж., Сигел Д. Методы управления стоимостью и анализ затрат. – М.: Филинь, 1996.
238. Шнейдман Л.З. Учетная политика при переходе России к рыночной экономике: Автореф. дис. д-ра экон. наук: 08.00.12 - М., 1995. - 43 с.
239. Шнейдман Л.З. На пути к международным стандартам финансовой отчетности // Бухгалтерский учет, - 1998, - №1.
240. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов: монография. - М.: Бухгалтерский учет, 2000. - 94 с.
241. Шнейдман Л.З. Формы бухгалтерского учета и моделирование их развития: Автореф. дис. канд. экон. наук. - М., 1991.
242. Шпиг А.А. Организация инвентаризационной работы в торговле. - Киев: Тэхника, 1988. – 199 с.
243. Шпиг А.А. Ревизия и контроль в торговле. - М: Экономика, 1982. – 232 с.
244. Штейнман М.Я., Гайдуцкий П.И. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Агропромиздат, 1990. – 143 с.
245. Эванс Дж. Маркетинг. - М.: Экономика, 1990.
246. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
247. Якимов Д.В. Учет основных средств в соответствии с международными стандартами. Дисс... канд. экон. наук: 08.00.12. – М.: РГБ, 2012 – 167 с.
248. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 1991.
249. Arora A., Gambardella A., Pammolli F. The nature of the market for technology in biopharmaceuticals. Berlin, 2002.
250. Control objectives, COBIT, 3ed- edition // Released by the COBIT Steering Committee and the IT Governance Institute, 2000.
251. Gambardella A., Orsenigo L., Pammolli F. Global competitiveness in pharmaceuticals. A European perspective. Brussels, 2000.

252. Hese H. Manufacturing. Capital Costs, Profits and Dividends. — The Ingeneering Magazine - vol. 26. № 3.

253. IMS Retail Drug Monitor: 12 months to August 2004 // European Pharmaceutical Executive, 2004.

254. IMS Retail Drug Monitor: 12 months to November 2003 II European Pharmaceutical Executive, 2004.

## Субъекты контроля фармацевтической производственных организаций и их контрольные функции

| Структурные подразделения и их менеджеры             | Содержание контрольных функций  |
|--|---|
| <b>1. Административно-управленческий персонал</b>    |   |
| 1.1. Генеральный директор (руководитель) организации | Контроль: производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельности организации, всех структурных подразделений, цехов и производственных единиц; выполнения организацией всех обязательств перед федеральным, региональным и местным бюджетами, государственными внебюджетными социальными фондами, поставщиками, заказчиками и кредиторами, включая учреждения банка, а также хозяйственных и трудовых договоров (контрактов и бизнес-планов); производственно-хозяйственной деятельности на основе широкого использования новейшей техники и технологии, прогрессивных форм управления и организации труда, научно-обоснованных нормативов материальных, финансовых и трудовых затрат; процесса обеспечения организации квалифицированными кадрами, рационального использования, развития их профессиональных знаний и опыта, создания безопасных и благоприятных для жизни и здоровья условий труда, соблюдения требований законодательства об охране окружающей среды; выплаты заработной платы в установленные сроки; выполнения коллективного договора, соблюдения трудовой дисциплины, развития трудовой мотивации, инициативы и активности рабочих и служащих; соблюдения законности деятельности организации и осуществления его хозяйственно-экономических связей; обеспечения инвестиционной привлекательности организации в целях поддержания и расширения масштабов предпринимательской деятельности |
| 1.2. Исполнительный (технический) директор           | Контроль: работы за планированием и оперативным регулированием процесса производства, ритмичного выпуска продукции в соответствии с планом производства и договорами поставок, производственных программ и календарных графиков выпуска продукции, их корректировка в течение планируемого периода, нормативов для оперативно-производственного планирования; выявление и освоение новой техники и технологий с целью совершенствования производства лекарственных средств и повышение производительности труда; координацию работы подчиненных отделов; соблюдение подчиненным персоналом политики в области качества, выполнение обязательств по ее реализации и требований по качеству; внедрение и выполнение персоналом требований системы менеджмента качества, анализа эффективности ее функционирования   |
| 1.3. Главный инженер                                 | Контроль: обеспечения необходимого технического и технологического уровня подготовки, функционирования и модернизации производства; эффективности проектных решений; инженерно-технического персонала и организация его обучения  |
| 1.4. Финансовый директор                             | Контроль: соблюдения финансовой политики организации; обеспечения финансовой устойчивости; за управлением финансами, исходя из стратегических целей и перспектив развития организации; источников финансирования с учетом рыночной конъюнктуры; процесса проведения анализа и оценки финансовых рисков; соблюдения финансовой дисциплины, своевременного и полного выполнения договорных обязательств и поступления доходов; порядка оформления финансово-хозяйственных операций с поставщиками, заказчиками, кредитными организациями, а также операций внешнеэкономической деятельности; работы по формированию налоговой политики организации  |
| <b>2. Отдел обеспечения качества</b>                 |   |

|  |   |
|--|---|
| 2.1. Начальник отдела обеспечения качества | Контроль: работы подразделений производственной фармацевтической организации по внедрению системы менеджмента качества; проведения внутренних проверок (самоинспекций); проведения аудита поставщиков сырья, упаковочных и маркировочных материалов; отгрузки лекарственных препаратов по капателям, отзыв препаратов с рынка и работы с возвращенными препаратами; работы с рекламациями; уничтожения отбракованных лекарственных препаратов; соблюдения персоналом правил и норм, изложенных во внутренних документах организации; доведение до руководства информации обо всех нарушениях функционирования системы менеджмента качества и принятых мерах по их устранению; планирование мероприятий по развитию системы менеджмента качества; принятие участие в работе совещаний по вопросам системы качества; разрешение (или отклонение) выпуска лекарственных препаратов на рынок  |
| 2.2. Менеджер по обучению                  | Контроль: процесса обучения персонала; программы обучения персонала и другие документов по обучению; комплектования учебных групп в соответствии с характером выполнения работ и уровнем руководства; обеспечения группы учебно-методическими пособиями преподавательского состава; порядка проведения занятий; знаний сотрудников производственной фармацевтической организации  |
| 2.3 Инженер по валидации                   | Контроль: работы по валидации; валидационного мастер-плана и валидационных протоколов; обучения и работы по валидации, выполняемых по контракту   |
| 2.4. Инженер-технолог                      | Контроль: соблюдения стандартных операционных процедур общего плана; исполнения технологических регламентов; соответствия технологических и производственных процедур требованиям Приказа Ростехрегулирования от 20.05.2009 N 159-ст и другим нормативным документам; производственных документов на соответствие требованиям технологических регламентов   |
| 2.5. Инженер по документации               | Контроль: документации отдела; изменений документов; оформления документации; процесса обучения персонала организации работе с документами  |
| <b>3. Отдел контроля качества</b>          |   |
| 3.1. Начальник отдела контроля качества    | Контроль: вопросов, связанных с работой отдела и его лабораторий; проведения стандартных операционных процедур по отбору проб, проведению тестирования упаковочных и маркировочных материалов и полуфабрикатов (готовых фармацевтических препаратов); использования полуфабрикатов, упаковочных и маркировочных материалов в процессе упаковки; деятельности отдельных подразделений или производственного предприятия в целом; состояния помещений отдела, оборудования, контрольно-измерительных приборов и их технического обслуживания; соответствия сырья и продукта требованиям спецификаций; санитарной обработки производственных помещений, очистки технологического оборудования; микробной контаминации технологической одежды, рук персонала, помещений, оборудования, воздуха в помещениях; стабильности продукта; расследования рекламаций; организации работ по составлению и ведению регистрационной документации отдела  |
| 3.2. Контролер                             | Контроль: отбора и доставки в лаборатории отдела проб сырья, материалов, полуфабрикатов, фармацевтических препаратов; процесса выполнения стандартных операционных процедур по выполнению технологических процессов и заполнения производственных документов (маршрутных карт); санитарного состояния персонала, производственных помещений, технологического оборудования, складской зоны  |
| <i>Физико-химическая лаборатория</i>       |   |
| 3.3. Начальник лаборатории – химик         | Контроль: проведения химических и физико-химических анализов, инструментальных испытаний и исследований в соответствии с установленным и документированным порядком проведения анализов фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов и производственной среды (воздуха, специальной технологической одежды, рук персонала, поверхностей технологического оборудования, помещений); приемки, хранения и списания образцов сырья, материалов, полуфабрикатов и готовых фармацевтических препаратов, поступивших на анализ, а также химических реактивов, эталонных образцов и пр.; соответствия сырья, материалов, полуфабрикатов и готовых препаратов требованиям спецификаций; сроков действия спецификаций на сырье, материалы, полуфабрикаты и готовые препараты (не реже 1 раза в год); регистрации результатов проверки качества сырья, материалов, полуфабрикатов и готовых препаратов и хранение документации в соответствии с утвержденной системой регистрации результатов анализов и их хранения; стабильности качества готовых лекарственных средств; |

|  |   |
|--|---|
|  | нормативной документации, выполнения аналитических процедур, порядка регистрации результатов испытаний, эксплуатации оборудования и контрольно-измерительных приборов; контроль правильности заполнения регистрационных форм (журналов, отчетов, аналитических листов, протоколов); своевременности выполнения плана поверки (калибровки) измерительных приборов и средств измерений; состояния лабораторного оборудования и рабочих мест сотрудников лаборатории; правильности хранения и учета веществ, относящихся к ядовитым и сильнодействующим веществам; должностных инструкций сотрудников лаборатории; процесса обучения персонала лаборатории; проведения валидации аналитических методик и квалификации лабораторного оборудования   |
| 3.4. Лаборант-химик                                      | Контроль: процесса подготовки рабочих мест лаборатории к работе; качества фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов с помощью простых химических и физико-химических методов анализа; процесса отбора проб; ведения регистрационной документации.  |
| <i>Микробиологическая лаборатория</i>                    |   |
| 3.5. Начальник лаборатории - микробиолог                 | Контроль: качества фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов и производственной среды (воздуха, специальной технологической одежды, рук персонала, поверхностей технологического оборудования и помещений) с использованием методов микробиологического контроля (включая отбор проб); ведения учета и своевременного составления отчетов по расходу питательных сред, реактивов, расходных материалов; проведения валидации аналитических методик, ведения регистрационной документации (отчетов, аналитических листов микробиологического контроля и пр.)   |
| 3.6. Микробиолог   | Контроль: фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов и производственной среды (воздуха, специальной технологической одежды, рук персонала, поверхностей технологического оборудования и помещений) с использованием методов микробиологического контроля (включая отбор проб); регистрационной документации; порядка хранения и использования лабораторных материалов и лабораторного оборудования   |
| 3.7. Лаборант-микробиолог                                | Контроль: процесса подготовки лаборатории к работе; выполнения испытаний сырья, материалов, полуфабрикатов, фармацевтических препаратов и производственной среды (воздуха, специальной технологической одежды, рук персонала, поверхностей технологического оборудования и помещений) методами микробиологического контроля (включая отбор проб), выполнение простых микробиологических процедур; процесса ежедневной уборки помещения и воздушного шлюза для персонала микробиологической лаборатории (бокса и предбоксы); подготовки необходимой лабораторной посуды, инвентаря и материалов для проведения микробиологических испытаний; графика регулярной уборки помещений микробиологической лаборатории; графика стерилизации лабораторной посуды и поддержания ее чистоты; своевременного и правильного обеззараживания отработанного микробиологического материала; процесса ведения регистрационной документации и журналов |
| 4. Отдел фармацевтического производства                  |   |
| 4.1. Начальник отдела фармацевтического производства     | Контроль: процесса производства, обеспечения его технической документацией, оборудованием, инструментом, сырьем и материалами, комплектующими изделиями; ежедневного оперативного учета хода производства; ритмичности выполнения календарных планов производства, производственного процесса; ведения отчетной и регистрационной документации по производству  |
| 4.2. Начальник смены (мастер)                            | Контроль: рабочего процесса смены; выполнения в установленные сроки производственных (сменных) заданий по выпуску продукции по номенклатуре, количеству и качеству; производственной деятельности подразделения производственного предприятия за смену; организации оперативного учета движения продукции в соответствии с производственным регламентом, включая контроль расчетов материального баланса; контроль за работой вспомогательных рабочих   |
| 4.3. Оператор (аппаратчик) технологического оборудования | Контроль: выполнения технологических операций по производству лекарственных средств в соответствии со стандартными операционными процедурами и рабочими инструкциями; показания приборов, установленных на технологическом оборудовании; расчетов и заполнения производственных документов в части выполнения технологических операций и отражения количественных показателей материального баланса в соответствии со стандартными операционными процедурами  |
| 5. Отдел поставок  |   |

|  |  |
|--|--|
| 5.1. Начальник отдела поставок                                     | Контроль: финансово-хозяйственной деятельности в области материально-технического обеспечения, заготовок фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов, транспортного и административно-хозяйственного обслуживания; эффективного и целевого использования материальных и финансовых ресурсов, снижения их потерь, ускорения оборачиваемости оборотных средств   |
| 5.2. Менеджер по снабжению   | Контроль: процесса обеспечения фармацевтической организации всеми необходимыми для его производственной деятельности фармацевтическими субстанциями, вспомогательными материалами требуемого качества и в необходимом количестве   |
| 5.3. Логистик  | Контроль: организации рационального процесса продвижения сырья от поставщиков, управления запасами   |
| <i>Склад сырья и материалов</i>                                    |  |
| 5.4. Заведующий складом сырья и материалов                         | Контроль: работы склада по приемке, хранению и отпуску товарно-материальных ценностей: активных фармацевтических субстанций, фармацевтических вспомогательных веществ, первичных и вторичных упаковочных материалов, этикеток, инструкций по применению, другой печатной продукции, транспортной упаковки и т.д.; процесса учета и уничтожения брака; ведения складской регистрационной документации; контроль погрузочно-разгрузочных работ; процесса ежедневной уборки склада и расходования дезинфицирующих средств |
| 5.5. Кладовщик   | Контроль: приемки и хранения товарно-материальных ценностей, выдачи их в производство; ведения документации  |
| 6. Отдел продаж  |  |
| 6.1. Начальник отдела продаж                                       | Контроль: финансово-хозяйственной деятельностью в области сбыта продукции на рынке и по договорам; транспортного и административно-хозяйственного обеспечения процедур отгрузки готовой продукции потребителю; ускорения оборачиваемости оборотных средств   |
| 6.2. Менеджер по продажам  | Контроль: осуществления рациональной организации сбыта готовой продукции, ее поставки потребителям в сроки и в объеме в соответствии с заказами и заключенными договорами; процесса подготовки и заключения договоров на поставку продукции; условий поставок  |
| 6.3. Маркетолог  | Контроль: проведения маркетинговых исследований по изучению спроса на продукцию; анализ перспектив развития рынков сбыта; выполнения работ по составлению планов поставок и их увязки с планами производства с целью обеспечения поставок готовой продукции по номенклатуре, качеству и в сроки, соответствующие условиям заказов и заключенных договоров  |
| 6.4. Логистик  | Контроль: процесса планирования, разработки и осуществлению логистических процедур; соблюдения порядка ценообразования   |
| <i>Склад готовой продукции</i>                                     |  |
| 6.5. Заведующий складом готовой продукции                          | Контроль: работы склада по приемке, хранению и отпуску готовой продукции; хранения возвращенной продукции; ведения складской регистрационной документации;   |
| 6.6. Кладовщик   | Контроль: приемки, хранения и отпуска фармацевтических препаратов; хранения возвращенной продукции; ведения документации; процесса погрузочно-разгрузочных работ на складе; процесса ежедневной уборки закрепленного участка склада  |
| 7. Отдел технической эксплуатации                                  |  |
| 7.1. Начальник отдела - инженер                                    | Контроль: эксплуатации и своевременного ремонта энергосистем, инженерного, технологического, аналитического, энергетического и природоохранного оборудования с целью бесперебойного обеспечения производства электроэнергией, паром, газом, водой и другими видами энергии; рационального расходования энергетических ресурсов; работы инженерно-технического персонала и его обучение; ведения документации.  |
| 7.2. Инженер по охране труда                                       | Контроль: соблюдения законодательных и иных нормативных правовых актов по охране труда; предоставления работникам установленных льгот и компенсаций по условиям труда, отпусков в соответствии с графиком отпусков; обеспечения компенсационным питанием и решение прочих вопросов по охране труда   |
| 7.3. Инженер по обслуживанию охранной, пожарной сигнализации и АТС | Контроль: работы и технического обслуживания систем охранной и пожарной сигнализации; доступа на территорию организации, видеонаблюдения и АТС.  |
| 7.4. Инженер по метрологии (1 категории)                           | Контроль: метрологического обеспечения производства и контроля качества лекарственных средств.   |
| 7.5. Инженер по системам   | Контроль: обеспечения поддержания в рабочем состоянии систем   |



|   |  |
|---|--|
| вентиляции и кондиционирования воздуха  | вентиляции, холодоснабжения и кондиционирования организации, их бесперебойного функционирования и технического обслуживания; соответствующего технического персонала   |
| 7.6. Техник по системам вентиляции и кондиционирования воздуха                        | Контроль: поддержания в рабочем состоянии систем вентиляции, холодоснабжения и кондиционирования организации, их бесперебойного функционирования и технического обслуживания; поддержания в рабочем состоянии систем вентиляции, холодоснабжения и кондиционирования предприятия, их бесперебойного функционирования, технического обслуживания и ремонта  |
| 7.7. Инженер-электроник   | Контроль: обеспечения подготовки электронного оборудования к работе, его правильной технической эксплуатации, бесперебойной работы, технического обслуживания и ремонта  |
| 7.9. Инженер-энергетик  | Контроль: обеспечения бесперебойной работы, правильной эксплуатации, ремонта и модернизации энергетического оборудования, электрических и тепловых сетей, воздухопроводов и газопроводов; потребности производства в энергетических ресурсах   |
| 7.10. Электромеханик по средствам автоматики и приборам технологического оборудования | Контроль: обеспечения исправного состояния и бесперебойной работы средств автоматики и приборов технологического оборудования, их технического обслуживания и ремонта; процесса ремонта электрооборудования; обслуживания и ремонт тепловых сетей; обслуживания и ремонта сантехники   |
| 7.11. Инженер-механик   | Контроль: обеспечения технического обслуживания и ремонта оборудования   |
| 7.12. Инженер-конструктор   | Контроль: разработки эскизных, технических и рабочих проектов изделий оснастки, крепежа и др., необходимых для ремонта и технического обслуживания инженерно-технического и технологического оборудования и систем   |
| 7.13. Наладчик технологического оборудования  | Контроль: выполнения работ по наладке технологического оборудования; обеспечения ремонта и технического обслуживания оборудования в условиях производства; поступающей технической документации и информации   |
| <i>Участок водоподготовки</i>   |  |
| 7.14. Начальник участка водоподготовки  | Контроль: работы участка водоподготовки; работы начальника смены участка, аппаратчика и механика   |
| 7.15. Начальник смены участка   | Контроль: работы смены; составления графиков сменной работы; деятельности аппаратчика и механика; процесса получения воды очищенной  |
| 7.16. Механик участка   | Контроль: обеспечения ремонта и технического обслуживания оборудования системы водоподготовки в условиях производства  |
| 8. Финансово-экономическая служба   |  |
| <i>Бухгалтерия</i>  |  |
| 8.1. Главный бухгалтер  | Контроль: организации работы по постановке и ведению бухгалтерского учета организации в целях получения заинтересованными внутренними и внешними пользователями полной и достоверной информации о его финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении; формирования в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетной политики организации, исходя из специфики хозяйствования, структуры, размеров и других особенностей деятельности, позволяющей своевременно получать достоверную и исчерпывающую информацию для планирования, анализа, контроля, оценки финансового положения и результатов деятельности организации |
| 8.2. Бухгалтеры   | Контроль: под руководством главного бухгалтера ведения бухгалтерского учета и контроль движения фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов, правильности составления документов по оплате труда, основных средств и т.д.  |
| 8.3. Бухгалтер-кассир   | Контроль: полноты оприходования, выдачи денежных средств, ведения бухгалтерского учета кассовых операций, своевременности составления приходных и расходных ордеров  |
| <i>Экономическое подразделение</i>  |  |
| 8.4. Главный экономист  | Контроль: соблюдения норм и нормативов затрат, трансфертных цен; в течение месяца пересмотр нормативов, учетных цен, расходы на канцелярские товары, расходы на электроэнергию и других ресурсов.  |
| 8.5. Экономист  | Контроль: выполнения работ по оценке экономической деятельности организации; процесса проведения экономического анализа хозяйственной деятельности; подготовки исходных данных для осуществления проектов хозяйственно-финансовой, производственной и коммерческой деятельности организации (бизнес-процессов) в целях обеспечения роста   |

|  |   |
|--|---|
|  | объемов сбыта продукции и увеличения прибыли  |
| 8.6. Финансовый аналитик                           | Контроль: проведения исследований в области экономики и финансов; данных для планирования политики и деятельности организации; производства с точки зрения оценки его финансовых показателей; процесса составления прогнозов; процесса проведения статистических исследований; процесса анализа рисков и изучения тенденций в области экономики фармацевтического производства  |
| Подразделение внутреннего контроля (аудита)        |   |
| 8.7. Главный контролер (аудитор)                   | Контроль: проведения независимой экспертизы всех процессов, протекающих в организации, с целью их анализа и оценки; обеспечения соответствия всех финансовых операций организации законодательству и внутренним документам; обеспечения достоверности бухгалтерско-финансовой отчетности; наличия и сохранности активов организации   |
| 8.8. Контролер (аудитор)                           | Контроль: процесса проведения внутреннего аудита финансово-хозяйственной деятельности организации под руководством главного аудитора  |
| 9. Юридический отдел                               |   |
| 9.1. Начальник юридического отдела                 | Контроль: соблюдения законности в деятельности организации; проектов приказов, инструкций, положений, стандартов, коллективных договоров и других актов правового характера, подготавливаемых в организации; изменения или отмены правовых актов, изданных с нарушением действующего законодательства; заключений по правовым вопросам, возникающим в деятельности организации, а также проектам нормативных актов, поступающих на отзыв организации; работы по анализу и обобщению результатов рассмотрения претензий, судебных и арбитражных дел, а также практики заключения и исполнения хозяйственных договоров; соблюдения договорной дисциплины по поставкам продукции, устранению выявленных недостатков и улучшению производственной и хозяйственно-финансовой деятельности организации; работу по подготовке материалов о хищениях, растратах, недостачах, выпуске недоброкачественной, нестандартной и некомплектной продукции, нарушении экологического законодательства и иных правонарушений для передачи их следственным и судебным органам; разработки и осуществления мероприятий по укреплению договорной, финансовой и трудовой дисциплины; обеспечения сохранности имущества организации; соблюдения в организации установленного законодательством порядка сертификации продукции, приемки товаров и продукции по количеству и качеству; работы отдела |
| 9.2. Юрист   | Контроль: процесса разработки учредительных документов; эмиссий ценных акций, внесенных изменений в учредительные документы; ведения реестров акционеров (сторонними организациями); правовых основ органов организации; и координация сделок, связанных с приобретением или отчуждением имущества; и координация сделок с акциями организации; и координация дивидендной политики организации; работы по обеспечению организации законами, нормативными правовыми документами, необходимыми для осуществления деятельности организации, по учету и ведению баз нормативных правовых актов; соответствия законодательству представляемых на подпись руководителю организации проектов приказов, инструкций, положений и других документов правового характера; соблюдения этапов согласования проектов документов с ответственными работниками; визирования проектов документов; выдачи ответственным работникам организаций предписаний о внесении изменений или отмене актов, обусловленных изменением федерального законодательства; процесса ведения договорной работы в организации; ведения претензионной работы в организации и др.  |
| 10. Отдел кадров и трудовых отношений              |   |
| 10.1. Начальник отдела кадров и трудовых отношений | Контроль: работы сотрудников отдела, а также структурных подразделений, входящими в состав отдела кадров и трудовых отношений; работы по комплектованию организации кадрами рабочих, служащих и специалистов требуемых профессий, специальностей и квалификации; формирования и ведения банка данных о количественном и качественном составе кадров; организации разработки прогнозов, определения текущей потребности в кадрах и источниках ее удовлетворения на основе изучения рынка труда; установления прямых связей с учебными заведениями и службами занятости, контактов организациями и аналогичного профиля; информирования работников внутри организации об имеющихся вакансиях, использования средств массовой информации для помещения объявлений о найме работников; кадровой политики и стратегии организации; работы по подбору, отбору и расстановке кадров;   |

|   |   |
|---|---|
|   | обеспечения приема, размещения и расстановки молодых специалистов и молодых рабочих; работы по созданию резерва для выдвижения на основе таких организационных форм, как планирование деловой карьеры, подготовка кандидатов на выдвижение по индивидуальным планам, ротационное передвижение руководителей и специалистов, обучение на специальных курсах; проведения аттестации работников организации, ее методического и информационного обеспечения; систем комплексной оценки работников и результатов их деятельности, служебно-профессионального продвижения персонала, подготовке предложений по совершенствованию проведения аттестации   |
| 10.2. Менеджер по подбору и развитию персонала      | Контроль: процесса поиска персонала; процесса взаимодействия со средствами массовой информации, службами занятости; процесса первичного собеседования; процесса приема сотрудника на работу и процесса адаптации персонала; ведения кадрового делопроизводства (приказов, личных дел, трудовых договоров, штатного расписания, должностных инструкций и т.д.)   |
| 10.3. Менеджер по развитию персонала                | Контроль: процесса обучения персонала организации; проведения индивидуального обучения сотрудников, групповых развивающих сессий, тренингов, семинаров, а также аттестаций; процесса определения потребностей в обучении и развитии персонала; системы развития персонала; процесса составления тренингов и обучающих программ  |
| 10.4. Инспектор по кадрам                           | Контроль: процесса учета кадров; предоставления информации по необходимым кадрам требуемых профессий, специальностей, квалификации  |
| 10.5. Психолог                                      | Контроль: различного рода психологических проблем, связанных с трудностями в межличностных отношениях в организации, а так же разрешение глубинных личностных проблем, воспитания, обучения персонала для повышения эффективности деятельности организации и снижения текучести кадров  |
| <b>11. Отдел документационного обеспечения</b>      |   |
| 11.1 Начальник отдела документационного обеспечения | Контроль: работы работников отдела; регистрации и учета документов приказов, доверенностей, входящей и исходящей документации и т.д.); отправки и доставки корреспонденции; справочно-информационной работы по документам; соблюдения нормативной документации по организации документооборота (Положения о документообороте, инструкции по работе с входящими документами, инструкции по работе с исходящими документами, должностные инструкции и т.д.); проведения методических семинаров с секретарями, оказания информационно-справочной помощи по работе с документами; контроль организации подписки на периодические издания для руководителей и сотрудников организации  |
| 11.2. Специалист                                    | Контроль: правильности оформления организационно-распорядительной документации, исходящей документации за подписью руководителя организации; регистрации организационно-распорядительной документации, договоров с контрагентами; исполнения приказов, распоряжений на основании указателя рассылки, подготовленного инициатором (исполнителем); подготовки документов, законченных делопроизводством, к последующему хранению и использованию (оформление дел, составление описей); получения подписки на периодические издания для руководителей и сотрудников организации  |
| 11.3. Секретарь                                     | Контроль: распределения корреспонденции в организации; телефонных звонков, процесса организации и проведения телефонных переговоров руководителя; процесса организации и подготовка заседаний и совещаний, сбора необходимых материалов, оповещения участников о времени и месте проведения, повестке дня, их регистрация, ведения и оформление протоколов заседаний и совещаний; исполнения работниками организации приказов и распоряжений руководителя; обеспечения рабочего места руководителя необходимыми средствами, техникой, канцелярскими принадлежностями, создания условий, способствующие эффективной работе; процесса приема посетителей; ведения архива документов и дел; процесса организации командировок руководителя, заказа авиабилетов, железнодорожных билетов, бронирования гостиниц |

## Центры ответственности затрат фармацевтических производственных организаций

| Центры ответственности                            | Расходы, контролируемые в центре ответственности   |
|---|--|
| <b>1. Административно управленческий персонал</b> |  |
| а) помощник руководителя                          | Контролирует смету расходов на содержание административно-управленческого персонала. Ведет таблицу учета рабочего времени генерального директора, исполнительных директоров, главного инженера, финансового директора. Сметы расходов на содержание административно-управленческого персонала составляются отдельно на руководителя организации и на каждого заместителя. В эту смету включаются расходы: на оплату труда административно-управленческого персонала организации, начисления страховых взносов от фонда оплаты труда, командировочные расходы, представительские расходы, потребность в канцелярских расходах, на ремонт и содержание офисной техники, почтово-телеграфные и телефонные расходы, расходы на мобильную связь, интернет, расходы на содержание легковых автомобилей, расходы на содержание и текущий ремонт инвентаря, содержание охраны, содержание секретарей и т.д. Составляет акты на представительские расходы по коммерческим вопросам (заключение договоров с покупателями, поставщиками фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов). При этом приобретает (или получает на складе) продукты питания (кофе, чай, воду, овощи, фрукты и т.д.). На израсходованные продукты составляет акт. По расходам на междугороднюю связь на основании представленных документов предприятиями связи устанавливает работников, которые совершили звонки с указанием стоимости разговоров. Каждому ответственному работнику, который по характеру своей работы использует международную связь, устанавливается лимит во времени и стоимости и контролирует его. Ведет учет командировочных удостоверений, ставит отметки о выбытии и прибытии. Контролирует издание приказов и регистрирует их в специальном журнале. Экономит рабочее время руководителя – решает многие вопросы, минуя руководителя, в рамках своей компетенции. Контролирует рациональное использование электроэнергии, питьевой воды в диспенсере в соответствии с предусмотренными в смете нормами. |
| <b>2. Отдел контроля качества:</b>                |  |
| а) начальник отдела контроля качества             | Контролирует смету расходов на контроль качества, работу лабораторий, контролеров качества, организует проведение процедур по отбору проб. В смету затрат на контроль качества включаются расходы на оплату труда со страховыми отчислениями начальника отдела контроля качества, и им контролируемого персонала, канцелярские и хозяйственные расходы, расходы на приобретение и содержание специального оборудования для измерений, расходы на служебные командировки, расходы на приобретение и содержание компьютерной техники, расходы на контроль соответствия фактических расходов нормативным по упаковочным и маркировочным материалам, расходы на контроль соответствия сырья и фармацевтических препаратов требованиям спецификаций, расходы на соблюдение санитарной обработки производственных помещений, очистки технологического оборудования, микробной контаминации технологической одежды, рук, персонала, помещений, воздуха, расходы по отбору и доставке фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, полуфабрикатов, готовых лекарственных средств  |
| <b>2.1. Физико-химическая лаборатория</b>         |  |
| а) начальник лаборатории - химик                  | Контролирует исполнение сметы затрат, включающие расходы по оплате труда персонала лаборатории, страховые отчисления от фонда оплаты труда, стоимость химических реактивов, по приобретению и содержанию лабораторного оборудования, по проведению химических и физико-химических анализов, инструментальных испытаний и исследований, затраты   |

|  |  |
|--|--|
|  | на документирование процессов проведения анализов фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, затраты на проведение анализа воздуха, производственной среды, технологической одежды, рук персонала, поверхностей технологического оборудования. В смету расходов должны включаться затраты по приемке, хранению химических реактивов, фармацевтических субстанций и вспомогательного сырья и расходы по списанию образцов готовых лекарственных препаратов, поступивших на анализ  |
| <b>2.2. Микробиологическая лаборатория</b>                                 |  |
| а) начальник лаборатории - микробиолог                                     | Контроль соблюдения смет затрат на анализ качества фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов и производственной среды (воздуха, рук, технологической одежды). В смету затрат включается оплата труда, страховые отчисления от фонда оплаты труда начальника лаборатории, микробиологов лаборантов-микробиологов, затраты на приобретение и содержание лаборатории, затраты на отбор проб   |
| <b>3. Отдел фармацевтического производства</b>                             |  |
| а) начальник отдела фармацевтического производства                         | Отвечает за соблюдение сметы расходов на фармацевтические субстанции, сырье и материалы, инструменты, за обеспечение ритмичности выполнения календарных планов по производству лекарственных препаратов, ведет отчетность и регистрационную документацию по производству. Контролирует оперативное ведение учета ритмичности выполнения календарных планов производства. Отвечает за полноту сдачи готовых лекарственных средств на склад. Контролирует правильность начисления оплаты труда работникам, занятым в процессе производства.  |
| а) начальник смены (мастер)  | Отвечает за полноту переданных в процесс производства в соответствии с нормами фармацевтических субстанций, сырья и материалов в количественном выражении и стоимостном. Контролирует процесс производства смены, выполнение заданий по выпуску продукции по номенклатуре, количеству и качеству. Контролирует полноту оприходования продукции. Составляет расчет материального баланса при передаче субстанций, сырья и материалов в другую смену. Составляет производственный отчет о производстве лекарственных препаратов по номенклатуре, о расходах субстанций, сырья и материалов по нормам и фактически.   |
| <b>4. Отдел обеспечения качества</b>                                       |  |
| а) начальник отдела обеспечения качества                                   | Контролирует выполнение сметы затрат на содержание отдела, ведет таблицу учета работы работников отдела. Сметой затрат предусматривается: расходы на оплату труда начальника отдела, менеджера по обучению, инженера по валидации, инженера технолога, инженера по документации, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы на содержание компьютерной техники, расходы на обучение, включая составление программ и других документов по обучению, расходы на обеспечение учебных групп учебниками, учебными пособиями, наглядными пособиями. Отдельной статьей в смете целесообразно выделять затраты на валидацию, которые включают: затраты на приобретение и содержание оборудования, посредством которого проводится валидация, затраты на поиск работников по проведению валидации, оплату труда по договорам с ними. В смету включаются затраты по исполнению технологических регламентов, затраты по соответствию технологических и производственных процедур требованиям нормативных документов, расходы на оплату труда инженера-технолога, страховые отчисления от фонда оплаты труда. |
| <b>5. Отдел поставок</b>   |  |
| а) начальник отдела поставок   | Контроль исполнения бюджета расходов на содержание аппарата отдела: расходы на оплату труда работников отдела, страховые отчисления от фонда оплаты труда, затраты на приобретение фармацевтических субстанций, вспомогательных материалов в разрезе поставщиков, затраты на транспортное и административно-хозяйственное обслуживание.  |
| <b>5.1. Склад фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов</b> |  |
| а) заведующий складом  | Бюджет расходов содержания складских помещений включает: расходы на оплату труда работников склада, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы на содержание складского оборудования, транспортных средств, подъемных устройств и механизмов, расходы по дезодорации и дезинфекции  |

|  |   |
|--|---|
|  | складских помещений, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, расходы по приобретению бланков складских документов, расходы по содержанию и эксплуатации компьютерной техники, затраты на погрузочно-разгрузочные работы, расходы на уборку склада  |
| 6. Отдел продаж                        |   |
| а) начальник отдела продаж             | Бюджет расходов на продажи лекарственных препаратов включает: расходы на оплату труда работников отдела продаж (менеджеров, маркетологов, логистиков), страховые отчисления от фонда оплаты труда, канцелярские расходы, расходы на связь, расходы на служебные командировки, транспортные расходы, расходы по отгрузке и доставке лекарственных средств покупателям, расходы на маркетинговые исследования (расходы на мобильную связь, служебные командировки, мобильную связь), расходы на рекламу.  |
| 6.1. Склад готовой продукции           |   |
| а) заведующий складом                  | Бюджет расходов на содержание складских помещений включает: расходы на оплату труда работников склада, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы на содержание складского оборудования, транспортных средств, подъемных устройств и механизмов, расходы по дезодорации и дезинфекции складских помещений, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, расходы на содержание холодильных установок, расходы по приобретению бланков складских документов, расходы по содержанию и эксплуатации компьютерной техники, расходы на погрузочно-разгрузочные работы, расходы на уборку склада  |
| 7. Отдел технической эксплуатации      |   |
| а) начальник отдела – инженер          | Бюджет расходов на содержание отдела технической эксплуатации включает: расходы на оплату труда работников отдела, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы на эксплуатацию и ремонт энергосистем, технологического оборудования, расходы по охране труда, расходы технического обслуживания охранно-пожарной сигнализации, расходы по обеспечению контроля рабочего состояния метрологического оборудования, расходы по обеспечению в рабочем состоянии систем вентиляции, холодоснабжения и кондиционирования организации, расходы по обеспечению подготовки электронного оборудования к работе и эксплуатации, расходы по обеспечению эксплуатации, ремонта, модернизации электрического оборудования, электрических и тепловых сетей, воздухопроводов, газопроводов, расходы на ремонт электрооборудования, обслуживание и ремонт сантехники |
| 8. Финансово-экономическая служба      |   |
| а) заместитель главного бухгалтера     | Бюджет расходов на содержание учетно-аналитического аппарата включает: расходы на оплату труда, страховые отчисления от фонда оплаты труда, канцелярские расходы, расходы на связь, расходы по компьютеризации учетной информации, расходы на служебные командировки главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера и других бухгалтеров, расходы на участие в обучающих семинарах, расходы на повышение квалификации бухгалтеров, консультационные расходы по бухгалтерскому финансовому учету, управленческому учету, финансовой отчетности, контролю и анализу, расходы по обновлению компьютерных программ, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, расходы на подписку журналов по бухгалтерскому финансовому учету, управленческому учету, анализу и контролю, бухгалтерскому учету в здравоохранении, расходы по уборке помещений           |
| 9. Экономическое подразделение         |   |
| а) главный экономист                   | Бюджет расходов на содержание аппарата экономического подразделения включает: расходы на оплату труда работников, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы по эксплуатации и содержанию компьютерной техники, канцелярские расходы, командировочные расходы, расходы на повышение квалификации, расходы на электроэнергию, теплоснабжению, расходы по уборке, расходы на связь, расходы по обновлению компьютерных программ  |
| 10. Подразделение внутреннего контроля |   |
| а) главный контролер (аудитор)         | Бюджет расходов на содержание службы внутреннего контроля включает: расходы на оплату труда работников, страховые отчисления от фонда оплаты  |

|   |   |
|---|---|
|   | труда, канцелярские расходы, расходы на связь, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, командировочные расходы, расходы на повышение квалификации, расходы на участие в обучающих семинарах, расходы на консультации, расходы на подписку на научных журналы по бухгалтерскому учету, контролю и аудиту, расходы по эксплуатации и текущему ремонту компьютерной техники, расходы по обновлению компьютерных программ  |
| <b>11. Юридический отдел</b>                      |   |
| а) начальник юридического отдела                  | Бюджет расходов на содержание аппарата юридического отдела включает: расходы на оплату труда работников, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы по эксплуатации и содержанию компьютерной техники, канцелярские расходы, командировочные расходы, расходы на повышение квалификации, расходы на подписку журналов по юриспруденции, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, расходы по уборке, расходы на связь, судебные расходы, расходы по обновлению компьютерных программ  |
| <b>12. Отдел кадров и трудовых отношений</b>      |   |
| а) начальник отдела кадров и трудовых отношений   | Бюджет расходов на содержание аппарата отдела кадров и трудовых отношений включает: расходы на оплату труда работников, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы по эксплуатации и содержанию компьютерной техники, канцелярские расходы, командировочные расходы, расходы на подписку журналов по трудовому праву, расходы на повышение квалификации, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, расходы по уборке, расходы на связь, расходы на процесс поиска персонала, расходы на обучение сотрудников, расходы на развитие персонала, его воспитание   |
| <b>13. Отдел документационного обеспечения</b>    |   |
| а) начальник отдела документационного обеспечения | Бюджет расходов на содержание аппарата отдела документационного обеспечения включает: расходы на оплату труда работников, страховые отчисления от фонда оплаты труда, расходы по эксплуатации и содержанию компьютерной техники, канцелярские расходы, командировочные расходы, расходы на подписку журналов по организации документационного обеспечения, расходы на повышение квалификации, расходы на электроэнергию, теплоснабжение, расходы по уборке, расходы на связь, расходы на проведение семинаров с секретарями, расходы на ведение архива документов, почтовые расходы, расходы на справочно-информационное обеспечение. |

Отличия нормативного метода учета от учета затрат методом  
«стандарт-кост»

| Область учета                                   | Метод «стандарт-кост»  | Нормативный метод   |
|---|--|---|
| Учет динамики норм                              | Текущий учет динамики норм не ведется  | Ведется в разрезе причин и виновников   |
| Учет отклонений от норматива прямых расходов    | Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты   |   |
| Учет отклонений от норматива косвенных расходов | Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности   | Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства   |
| Степень регламентации                           | Нерегламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров  | Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы   |
| Варианты ведения учета                          | Учет затрат, выпуска продукции и незавершенного производства осуществляется по стандартной себестоимости. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам, выпуск продукции - по нормативным, остаток незавершенного производства - по стандартам с учетом отклонений. | Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете определяются отклонения от норм. Все издержки учитываются по текущим нормам |



## Методика расчета затрат производства фармацевтических организаций

| № п/п | Наименование статьи   | Содержание расчета  |
|-------|---|---|
| 1     | Основные материалы  | Определение основных действующих веществ, необходимых для производства лекарства  |
| 2     | Затраты на оплату труда                                     | Заработная плата всех работников, занятых в процессе изготовления и расфасовки лекарственных средств и изделий медицинского назначения (провизоров, фармацевтов, фасовщиц, санитарок-мойщиц и др.) При наличии выделенного рецептурно-производственного отдела включается заработная плата заведующего отделом и его заместителей. Частично включается также заработная плата директора организации, бухгалтера, кассиров, рабочих и уборщиц пропорционально заработной плате работников, занятых в процессе изготовления и расфасовки лекарственных средств и изделий медицинского назначения. |
| 3     | Отчисления на социальные нужды                              | В соответствии с действующими нормативными документами утвержденными Правительством Российской Федерации  |
| 4     | Амортизация основных фондов                                 | В среднем 80% расходов по этой статье или составляется расчет с учетом балансовой стоимости за минусом начисленной амортизации, умноженной на норму амортизации   |
| 5     | Эксплуатационные расходы                                    | В среднем 75% расходов по этой статье определяется от суммы амортизации   |
| 6     | Электроэнергия  | По суммарной мощности оборудования, умноженной на часы работы оборудования, занятого производством лекарственных средств  |
| 7     | Расходы на аренду помещения                                 | На производственную деятельность относится часть расходов на аренду помещения, включая площади коридоров, мест общего пользования и т.д. Стоимость аренды по договору относится пропорционально занимаемой площади.   |
| 8     | Коммунальные расходы  | В среднем 75% всех коммунальных расходов  |
| 9     | Хозяйственные расходы                                       | В среднем 75% всех хозяйственных расходов   |
| 10    | Расходы на центральную контрольно-аналитическую лабораторию | 100% расходов организации по этой статье  |
| 11    | Расходы на инвентарь и хозяйственные принадлежности         | В среднем 60% расходов по этой статье   |
| 12    | Расходы на прочие материалы                                 | 100% расходов по этой статье  |
| 13    | Расходы на охрану труда (молоко)                            | 100% расходов по этой статье  |
| 14    | Потери по таре  | В среднем 80% расходов по этой статье   |
| 15    | Расходы на разрезды   | На производственную деятельность относятся расходы на разрезды сотрудников, занятых в производственной деятельности. Составляется смета по этим расходам.   |
| 16    | Расходы на канцелярские товары                              | На производственную деятельность относятся 50% расходов организации по этой статье  |
| 17    | Расходы на услуги связи                                     | На производственную деятельность оплата за услуги связи относятся в части, пропорциональной числу отделов организации. Составляется смета по эти расходам.  |
| 18    | Расходы на контроль качества                                | 100% расходов организации по этой статье, включая расходы, связанные с оценками или проверками продукции, подтверждающими их соответствие стандартам качества и требованиям технических условий   |
| 19    | Расходы на обслуживание медицинской техники                 | 100% расходов организации по этой, включая: расходы на систематический технический осмотр, расходы на техническое обслуживание, расходы на текущий ремонт, расходы на проверку технического состояния медицинской техники   |

|    |                                   |  |
|----|-----------------------------------|--|
| 20 | Оплата за радиоточку              | На производственную деятельность оплата за радиоточку относится в части, пропорциональной числу отделов организации  |
| 21 | Расходы на лицензирование         | На производственную деятельность оплата на лицензирование относится в части, пропорциональной числу отделов организации. От этой суммы берется одна двенадцатая часть  |
| 22 | Транспортные расходы              | Учитываются только транспортные расходы организации по завозу товаров собственным транспортом. На производственную деятельность относятся транспортные расходы пропорционально удельному весу стоимости материалов, используемых в приготовлении лекарств, в общей сумме поступившего товара |
| 23 | Расходы на дезинфекционные работы | Пропорционально площади, занимаемой производством  |
| 24 | Расходы по оплате за кредит       | 20% расходов организации по этой статье  |
| 25 | Расходы за страхование имущества  | 20% расходов организации по этой статье  |
| 26 | Прочие расходы                    | Определяется пропорционально удельному весу товарооборота по виду лекарственных средств  |

## Прибыльность продаж по методу ABC

| Показатели  | Линия 1   | Линия 2  |             | Всего    |
|---|-----------|----------|-------------|----------|
|   | Амиксидин | Аминоцид | Альфасептин |          |
| Объем реализации, руб.  | 3969300   | 5216100  | 1353900     | 10539300 |
| Прямые затраты, руб.  | 2897400   | 3077400  | 839400      | 6814200  |
| в том числе:<br>оплата труда основных<br>производственных рабочих, руб. | 695376    | 1077090  | 260214      | 2032680  |
| Косвенные затраты, руб.   | 835248    | 1110318  | 289494      | 2235063  |
| в том числе:<br>общехозяйственные расходы, руб.                         | 544695    | 660273   | 180768      | 1385736  |
| в том числе:<br>оплата труда<br>непроизводственных рабочих,<br>руб.     | 221679    | 343368   | 82953       | 648000   |
| оплата труда цехового аппарата<br>управления, руб.                      | 203496    | 216138   | 58986       | 478590   |
| затраты на содержание<br>оборудования, руб.                             | 99375     | 69561    | 31320       | 200256   |
| прочие общехозяйственные расходы,<br>руб.                               | 20145     | 31206    | 7539        | 58890    |
| Использование оборудования,<br>машино-часы                              | 8100      | 5670     | 2553        | -        |
| Общезаводские расходы, руб.   | 402633    | 227286   | 219405      | 849324   |
| в том числе:<br>анализ рынка потребителей, руб.                         | 21726     | 10521    | 26469       | 58716    |
| анализ рынка поставщиков, руб.  | 33150     | 16839    | 15438       | 65430    |
| оформление договоров на<br>продажу, руб.                                | 16707     | 5190     | 14397       | 36297    |
| оформление договоров на<br>поставку, руб.                               | 26787     | 15573    | 16410       | 58770    |
| получение товара, руб.  | 20118     | 10893    | 18252       | 49263    |
| отправка товара, руб.   | 73887     | 13977    | 27555       | 115416   |
| складирование товара, руб.  | 53847     | 14514    | 29478       | 97839    |
| хранение товара, руб.   | 10683     | 24189    | 48180       | 83052    |
| доставка товара потребителю,<br>руб.                                    | 27624     | 55074    | 993         | 83691    |
| обеспечение работы офиса, руб.  | 30867     | 13059    | 4674        | 48603    |
| обучение менеджеров, руб.   | 13692     | 12453    | 9099        | 35190    |
| содержание лаборатории и<br>контроль качества препаратов,<br>руб.       | 51000     | 0        | 0           | 51000    |
| прочие общезаводские расходы,<br>руб.                                   | 22599     | 35001    | 8457        | 66057    |
| Операционная прибыль, руб.  | 124572    | 1251144  | 114327      | 1490040  |
| Прибыльность продаж, %  | 3,14      | 23,99    | 8,44        | 14,14    |

Сравнительная характеристика тромболитических препаратов, используемых  
для лечения инфаркта миокарда

| Характеристика                              | Пуролаза   | Актилизе  | Метализе   | Стрептокиназа   | Урокиназа  |
|---|--|---|--|---|--|
| Природа препарата                           | Белок человека, полученный биотехнологическим путем  | Белок человека, полученный биотехнологическим путем   | Белок человека, полученный биотехнологическим путем  | Бактериальный белок   | Белок из мочи человека   |
| Тромболи-тик                                | 3-го поколения   | 2-го поколения  | 3-го поколения   | 1-го поколения  | 1-го поколения   |
| Механизм действия (активация плазмино-гена) | Модифицированный фибрин-специфичный активатор плазминогена урокиназного типа (протеазная конверсия фибрин-связанного плазминогена в плазмин) | Фибрин-специфичный активатор плазминогена тканевого типа (протеазная конверсия плазминогена в плазмин в области тромба) | Модифицированный фибрин-специфичный активатор плазминогена тканевого типа (протеазная конверсия плазминогена в плазмин в области тромба) | Фибрин-неспецифичный активатор плазминогена (активация totallyного плазминогена путем образования комплексов стрептокиназа-плазминоген) | Фибрин-неспецифичный активатор плазминогена урокиназного типа (протеазная конверсия totallyного плазмино-гена в плазмин) |
| Время полувыведения                         | 30- 42 мин   | 4 - 8 мин   | 20 - 24 мин  | 15-20 мин   | 10- 20 мин   |
| Системный фибринолиз                        | Не вызывает, точное дозирование не требуется   | Не вызывает, но требуется точное дозирование  | Не вызывает, но требуется точное дозирование   | Вызывает  | Вызывает   |
| Частота тромботических реокклюзий           | 4 - 5%   | 10 - 15%  | 10 - 15%   | 10%   | 5%   |
| Иммунные реакции                            | Не вызывает иммунных реакций   | Не вызывает иммунных реакций  | Не вызывает иммунных реакций   | Сильный иммуно-ген  | Возможны иммунные реакции  |
| Вирусная контаминация                       | Исключена  | Исключена   | Исключена  | Исключена   | Имеется опасность  |
| Способ введения                             | Болюс и инфузия  | Болюс и инфузия   | Болюс  | Инфузия   | Болюс и инфузия  |

|  |   |   |  |  |  |
|--|---|---|--|--|--|
| Возможность применения на догоспитальном этапе.<br>Оценка сложности процедуры введения | Возможно.<br>Простая процедура, не требующая точной дозировки препарата на массу тела; всем больным вводится суммарная доза 6 млн. МЕ | Возможно.<br>Сложная процедура, требующая точной дозировки препарата на массу тела и включающая в себя использование двух инфузионных этапов с различной концентрацией препарата. | Возможно.<br>Простая процедура, состоящая только из болюса, но требующая точной дозировки на массу тела больного | Сложно из-за высокой частоты геморрагических осложнений и других побочных эффектов | Сложно из-за высокой частоты геморрагических осложнений и других побочных эффектов.<br>Поэтому в настоящее время согласно инструкции по применению для РФ не используется для лечения. |
| Производитель  | Экспериментальное производство медико-биологических препаратов Российского кардиокомплекса Росздрава                                  | БерингерИнгельхайм  | БерингерИнгельхайм   | РУП Белмед-препараты   | Медак  |
| Цена, руб.   | 9290,00   | 18534,00  | 62381,00   | 3861,00  | 3430,00  |

## Анализ покупателей путём деления на три категории по АВС-методу

| № клиента | Клиент в федеративной единице | Объём продаж (тыс. руб.) | Доля в обороте | Доля в обороте с накопительным итогом | Группа |
|-----------|-------------------------------|--------------------------|----------------|---------------------------------------|--------|
|           | <b>ВСЕГО по поставщикам</b>   | <b>69 315 697</b>        | <b>100,0%</b>  |                                       |        |
| 1         | Москва                        | 22 432 152               | 32,4%          | 32,4%                                 | А      |
| 2         | Ярославская область           | 4 809 257                | 6,9%           | 39,3%                                 | А      |
| 3         | Тюменская область             | 3 141 899                | 4,5%           | 43,8%                                 | А      |
| 4         | Омская область                | 3 051 061                | 4,4%           | 48,2%                                 | А      |
| 5         | Приморский край               | 2 935 061                | 4,2%           | 52,5%                                 | А      |
| 6         | Санкт-Петербург               | 2 738 910                | 4,0%           | 56,4%                                 | А      |
| 7         | Воронежская область           | 2 580 373                | 3,7%           | 60,1%                                 | А      |
| 8         | Краснодарский край            | 2 323 045                | 3,4%           | 63,5%                                 | А      |
| 9         | Удмуртская республика         | 1 882 386                | 2,7%           | 66,2%                                 | А      |
| 10        | Саратовская область           | 1 806 067                | 2,6%           | 68,8%                                 | А      |
| 11        | Кемеровская область           | 1 712 737                | 2,5%           | 71,3%                                 | А      |
| 12        | Республика Саха               | 1 547 694                | 2,2%           | 73,5%                                 | А      |
| 13        | Липецкая область              | 1 368 222                | 2,0%           | 75,5%                                 | А      |
| 14        | Хабаровский край              | 1 364 697                | 2,0%           | 77,5%                                 | А      |
| 15        | Новосибирская область         | 1 329 242                | 1,9%           | 79,4%                                 | А      |
| 16        | Архангельская область         | 1 178 029                | 1,7%           | 81,1%                                 | А      |
| 17        | Мурманская область            | 1 023 813                | 1,5%           | 82,6%                                 | А      |
| 18        | Калининградская область       | 968 232                  | 1,4%           | 84,0%                                 | А      |
| 19        | Московская область            | 887 468                  | 1,3%           | 85,2%                                 | А      |
| 20        | Красноярский край             | 854 833                  | 1,2%           | 86,5%                                 | А      |
| 21        | Тверская область              | 769 348                  | 1,1%           | 87,6%                                 | В      |
| 22        | Тульская область              | 700 634                  | 1,0%           | 88,6%                                 | В      |
| 23        | Ивановская область            | 634 255                  | 0,9%           | 89,5%                                 | В      |
| 24        | ХМАО                          | 610 021                  | 0,9%           | 90,4%                                 | В      |
| 25        | Республика Башкортостан       | 601 431                  | 0,9%           | 91,3%                                 | В      |
| 26        | Республика Татарстан          | 530 961                  | 0,8%           | 92,0%                                 | В      |
| 27        | Республика Чувашия            | 520 650                  | 0,8%           | 92,8%                                 | В      |
| 28        | Тамбовская область            | 509 260                  | 0,7%           | 93,5%                                 | В      |
| 29        | Республика Калмыкия           | 500 650                  | 0,7%           | 94,2%                                 | В      |
| 30        | Челябинская область           | 491 840                  | 0,7%           | 94,9%                                 | В      |
| 31        | Нижегородская область         | 470 354                  | 0,7%           | 95,6%                                 | В      |
| 32        | Ростовская область            | 440 500                  | 0,6%           | 96,2%                                 | В      |
| 33        | Ставропольский край           | 420 654                  | 0,6%           | 96,9%                                 | В      |
| 34        | Республика Тыва               | 400 500                  | 0,6%           | 97,4%                                 | В      |
| 36        | Рязанская область             | 190 630                  | 0,3%           | 97,7%                                 | С      |
| 37        | Волгоградская область         | 190 620                  | 0,3%           | 98,0%                                 | С      |
| 38        | Владимирская область          | 190 280                  | 0,3%           | 98,3%                                 | С      |
| 39        | Курская область               | 170 620                  | 0,2%           | 98,5%                                 | С      |
| 40        | Липецкая область              | 170 320                  | 0,2%           | 98,7%                                 | С      |
| 41        | Республика Марий Эл           | 141 120                  | 0,2%           | 99,0%                                 | С      |
| 42        | ЯНАО                          | 100 700                  | 0,1%           | 99,1%                                 | С      |
| 43        | Пермский край                 | 100 290                  | 0,1%           | 99,2%                                 | С      |
| 44        | Республика Дагестан           | 90 858                   | 0,1%           | 99,4%                                 | С      |
| 45        | Республика Хакассия           | 71 721                   | 0,1%           | 99,5%                                 | С      |
| 46        | Республика Карбардно-Балкария | 71 630                   | 0,1%           | 99,6%                                 | С      |
| 47        | Калужская область             | 61 830                   | 0,1%           | 99,7%                                 | С      |
| 48        | Новгородская область          | 47 630                   | 0,1%           | 99,7%                                 | С      |
| 49        | Республика Карелия            | 64 420                   | 0,1%           | 99,8%                                 | С      |
| 50        | Ленинградская область         | 55 620                   | 0,1%           | 99,9%                                 | С      |
| 51        | Псковская область             | 40 320                   | 0,1%           | 100,0%                                | С      |
| 52        | Брянская область              | 20 852                   | 0,0%           | 100,0%                                | С      |

## Система показателей оценки деятельности в подразделении закупок

| Наименование группы показателей                          | Показатели, относимые к группе  |
|--|---|
| <b>Финансовые показатели</b>                             |   |
| Достижение минимально возможной стоимости товара         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Отклонение в себестоимости закупки препаратов от цены прежних закупок, %</li> <li>• Доля косвенных расходов, связанных с оформлением документов в себестоимости товара, %</li> </ul> |
| Достижение заданного уровня оборотных активов            | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оборачиваемость кредиторской задолженности, дн.</li> </ul>   |
| <b>Показатели удовлетворения покупателей</b>             |   |
| Совершенствование работы с поставщиками                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доля, в задержке документального оформления прихода партии к общему приходу, %</li> <li>• Доля бракованных партий товара по вине поставщика к общему приходу, %</li> </ul>           |
| <b>Показатели обучения и обновления</b>                  |   |
| Полнота кадрового обеспечения                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Текучесть кадров по ключевому персоналу, кол-во</li> <li>• Наличие вакансий к общему количеству работников по штатному расписанию, кол-во</li> </ul>                                 |
| Достижение экономической эффективности трудовых ресурсов | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Показатель производительности труда, %</li> <li>• % числа сотрудников, обладающих знанием иностранных языков, к общему числу сотрудников закупочных подразделений</li> </ul>         |
| <b>Внутренние процессы</b>                               |   |
| Эффективность поставочной деятельности                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доля % инцидентов, связанных с заключенными договорами</li> <li>• Время оформления 1 сделки по группе поставщиков</li> </ul>   |
| Создание долгосрочных партнерских отношений              | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Количество действующих поставщиков, кол-во</li> <li>• Доля стратегических поставщиков к общему количеству. %</li> </ul>  |

**Система показателей оценки деятельности в производственном  
подразделении организации**

| Наименование группы показателей   | Показатели, относимые к группе   |
|---|--|
| <b>Финансовые показатели</b>  |  |
| Обобщающие показатели   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• производство чистой продукции на единицу затрат ресурсов;</li> <li>• прибыль на единицу общих затрат;</li> <li>• рентабельность производства, %</li> <li>• затраты на 1 рубль товарной продукции, руб.</li> <li>• доля прироста продукции за счет интенсификации производства, %</li> </ul>   |
| <b>Показатели удовлетворения покупателей</b>  |  |
| Сохранение качественных и количественных показателей обслуживания покупателей при увеличении нагрузки на производство | <ul style="list-style-type: none"> <li>• количество брака продукции, %</li> <li>• количество бракованного сырья, %</li> <li>• простои и поломки оборудования, час</li> <li>• стоимость качества, руб.</li> <li>• процент технологических отклонений производственных процессов, %</li> <li>• количество нарушений технологической дисциплины, ед.</li> <li>• выполнение корректирующих и предупредительных мероприятий, ед.</li> <li>• время цикла производственного процесса, дней</li> <li>• количество нарушений, обнаруженных в ходе внутренних проверок, ед.</li> </ul> |
| Показатели эффективности  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• выходное поставляемое качество, %</li> <li>• выходная поставляемая комплектность, %</li> <li>• выходная дисциплина поставки, %</li> </ul>   |
| <b>Показатели обучения и обновления кадров организации</b>  |  |
| Показатели эффективности использования труда (персонала)  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• темп роста производительности труда, %</li> <li>• доля прироста продукции за счет увеличения производительности труда %;</li> <li>• абсолютное высвобождение работников, чел.</li> <li>• относительное высвобождение работников, %</li> <li>• коэффициент использования полезного фонда рабочего времени, %</li> <li>• трудоемкость единицы продукции, час;</li> <li>• зарплатоемкость единицы продукции, руб.</li> </ul>   |
| Стабилизация кадрового состава производственного подразделения  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Текучесть кадров, %</li> </ul>  |
| <b>Внутренние хозяйственные процессы</b>  |  |
| Показатели эффективности использования производственных фондов  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• общая фондоотдача, руб.</li> <li>• фондоотдача активной части основных фондов, руб.</li> <li>• рентабельность основных фондов, %</li> <li>• фондоемкость единицы продукции, руб.</li> <li>• материалоемкость единицы продукции, руб.</li> <li>• коэффициент использования важнейших видов сырья и материалов, %</li> </ul>  |



**Система показателей оценки деятельности в подразделении складского  
обеспечения**

| Наименование группы показателей  | Показатели, относимые к группе   |
|--|--|
| <b>Финансовые показатели</b>   |  |
| Сокращение издержек при обеспечении выполнения плана по отгрузке   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Доля затрат в реализации препаратов, %</li> </ul>   |
| Снижение потерь товарных активов, связанных со списанием товара  | <ul style="list-style-type: none"> <li>Потери товарных активов в абсолютном выражении, кол-во</li> </ul>   |
| <b>Показатели удовлетворения покупателей</b>   |  |
| Сохранение качественных и количественных показателей обслуживания покупателей при увеличении нагрузки на склад | <ul style="list-style-type: none"> <li>Доля совершенных заказов, %</li> <li>Доля корректировок клиентских заявок при наборе товара на складе, % от отгрузки</li> </ul>   |
| Предоставление обслуживания клиентам в части информационных технологий (ИТ)                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>Время обслуживания клиентов, дни</li> </ul>   |
| Транспортное обеспечение сбытовой деятельности   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Обеспечение максимально быстрой и качественной доставки товара потребителям, дни</li> <li>Обеспечение требуемого уровня сервисной составляющей обслуживания клиентов, дни</li> </ul>    |
| <b>Показатели обучения и обновления</b>  |  |
| Обеспечить повышение уровня профессиональной компетенции   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Средний балл аттестации по профессиональным знаниям и навыкам, балл</li> <li>Показатель производительности труда, %</li> </ul>  |
| Постоянство кадрового состава склада   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Текучесть кадров, %</li> </ul>  |
| <b>Внутренние процессы</b>   |  |
| Увеличение пропускной способности склада   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Пиковая нагрузка на склад, поз./сут</li> </ul>  |
| Эффективное использование офисно - складской и транспортной инфраструктуры                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>Приведенные расходы на доставку товара стоимостью 25 000 руб. единицей автотранспорта</li> <li>Приведенные расходы по офисно-складской инфраструктуре на 25 000 руб. оборота</li> </ul> |
| Обеспечение необходимого технического состояния транспортных средств   | <ul style="list-style-type: none"> <li>Своевременное проведение качественного технического осмотра автотранспорта организации.</li> </ul>  |

## Система показателей, оценки деятельности для отдела продаж

| Наименование группы показателей  | Показатели, относимые к группе  |
|--|---|
| <b>Финансовые показатели</b>   |   |
| Достижение заданного уровня торговой наценки   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Относительная наценка на препараты, %</li> <li>• Валовой доход, руб.</li> </ul>  |
| Достижение заданного уровня рентабельности оборотных активов   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оборачиваемость дебиторской задолженности, дн.</li> </ul>  |
| <b>Показатели удовлетворения покупателей</b>   |   |
| Сохранение качественных и количественных показателей обслуживания покупателей при увеличении нагрузки на склад                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Индексы реализации по всем покупателям</li> <li>• Индексы реализации по ключевых покупателей</li> <li>• Количество покупателей</li> <li>• Доля объема продаж клиентам на рынке</li> </ul>                  |
| <b>Показатели обучения и обновления</b>  |   |
| Рост профессиональной подготовки ключевых сотрудников  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Количество обучающих курсов (тренинги, семинары) на одного сотрудника за текущий период с нарастающим итогом</li> <li>• Средний балл за обучение</li> </ul>  |
| Повышение заинтересованности ключевых сотрудников в работе и удержание их от перехода на другую работу по собственному желанию | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Индекс ФОТ сотрудника по сравнению со среднерыночным</li> <li>• Индекс ФОТ сотрудника по реальной и расчетной (при условии 100% выполнения плановых показателей) мотивационной схеме сотрудника</li> </ul> |
| <b>Внутренние процессы</b>   |   |
| Создание и совершенствование инструментов формирования каналов гарантированного сбыта  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Количество участников в аптечных объединениях и их прирост за период</li> </ul>  |
| Обеспечение заданного уровня сервиса по категориям покупателей   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доля и изменение доли лояльных покупателей по категориям покупателей</li> <li>• Количество покупателей на менеджера по продажам</li> </ul>   |

Система показателей оценки деятельности для подразделения маркетинга

| Наименование группы показателей  | Показатели, относимые к группе  |
|--|---|
| <b>Финансовые показатели</b>   |   |
| Обеспечить рост объема реализации за счет работы с ассортиментом, оптимизации управления по товарным категориям, сегментам при сохранении уровня относительной наценки | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Объем реализации, руб.</li> <li>• Реализация по сегментам клиентской базы, руб.</li> <li>• Реализация по регионам, руб.</li> <li>• Реализация по стратегическим ассортиментным категориям (эксклюзивы, косметика, биологические активные добавки, товары материнства и детства)</li> </ul>   |
| Обеспечение заданной доли затрат маркетинговых издержек в реализации   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Выполнение планов по видам расходов на рекламу и маркетинговые расходы, руб.</li> <li>• Доля маркетинговых расходов в реализации</li> </ul>  |
| <b>Показатели удовлетворения потребителей</b>  |   |
| Сохранение качественных и количественных показателей обслуживания внешних и внутренних покупателей при увеличении нагрузки на склад                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Дефектура товарного ассортимента по группе А ассортимента, кол-во</li> <li>• Дефектура по стратегическим товарным группам (эксклюзивы, косметика, биологически активным добавкам, товары материнства и детства), кол-во</li> <li>• Рост оборота автоматизированных покупателей по отношению к росту оборота по всей клиентской базе сбытового подразделения, кол-во</li> </ul> |
| Выход на плановые показатели доли рынка  | • Доля рынка в регионах дистрибуции, %  |
| Лидерство на рынке   | • Относительное отклонение объема отгрузок от основного конкурента, %   |
| <b>Показатели обучения и обновления</b>  |   |
| Обеспечить снижение текучести кадров   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Текучесть кадров, кол-во</li> <li>• Индекс роста оплаты труда персоналу подразделения маркетинга</li> </ul>  |
| Обеспечить рост мотивации персонала Блока Маркетинг  | • Доля сотрудников, прошедших обучающие мероприятия   |
| <b>Внутренние процессы</b>   |   |
| Совершенствование системы управления по сегментам клиентской базы  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Выполнение плана по реализации по сегментам клиентской базы, %</li> <li>• Выполнение плана по относительной наценке по сегментам клиентской базы, %</li> </ul>   |
| Совершенствования системы управления по товарным категориям ассортиментным группам   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Выполнение плана по реализации по товарным категориям, %</li> <li>• Прирост оборота по товарной категории по отношению к приросту оборота по всему прайс-листу, %</li> </ul>   |

Приложение 13

Согласование требований управленческой отчетности с международными стандартами финансовой отчетности

| Стандарты МСФО (International accounting standards, IAS)  | Применение в части финансовой отчетности  | Применение в части управленческой отчетности   |  |      |      |   |  |
|---|---|--|--|------|------|---|--|
| IAS 1 «Представление финансовой отчетности» (Presentation of Financial statements)                                  | <p>Представление информации для широкого круга пользователей, включая отчеты, отражающие:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- финансовое положение (Balance)</li> <li>- финансовые результаты (Income statement)</li> <li>- денежные потоки (Cash Flow statement)</li> </ul>   | <p>Составление управленческих форм:</p> <table border="1" data-bbox="1498 384 2168 703"> <thead> <tr> <th data-bbox="1498 384 1906 459">План</th> <th data-bbox="1906 384 2168 459">Факт</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="1498 459 1906 703">ББЛ (Бюджетный баланс) УБДР (Управленческий бюджет о доходах и расходах) БДДС (Бюджет по движению денежных средств)</td> <td data-bbox="1906 459 2168 703">БЛ (Баланс) УОДР (Управленческий отчет о доходах и расходах) ОДДС (Отчет по движению денежных средств)</td> </tr> </tbody> </table> |  | План | Факт | ББЛ (Бюджетный баланс) УБДР (Управленческий бюджет о доходах и расходах) БДДС (Бюджет по движению денежных средств) | БЛ (Баланс) УОДР (Управленческий отчет о доходах и расходах) ОДДС (Отчет по движению денежных средств) |
| План  | Факт  |  |  |      |      |   |  |
| ББЛ (Бюджетный баланс) УБДР (Управленческий бюджет о доходах и расходах) БДДС (Бюджет по движению денежных средств) | БЛ (Баланс) УОДР (Управленческий отчет о доходах и расходах) ОДДС (Отчет по движению денежных средств)  |  |  |      |      |   |  |
| IAS 2 «Запасы» (Inventories)  | <p><i>Оценка товарных запасов:</i><br/>                     Запасы оцениваются по наименьшей величине:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- себестоимости</li> <li>- чистая цена продаж</li> </ul> <p><i>Расчет себестоимости запасов товарного запаса:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Первое поступление первый отпуск (ФИФО)</li> <li>- Средневзвешенная стоимость</li> </ul> | <p>Оценка товарных запасов осуществляется по стоимости приобретения. Товарные списываются в производство или учитываются для расчета себестоимости продаж по средней себестоимости на ежемесячной основе. Методика оценки запасов по средней себестоимости предполагает определение величины средневзвешенной стоимости запасов, выбывающих в течение периода. Данная величина определяется по каждому виду (группе) запасов.</p>  |  |      |      |   |  |
| IAS 7 «Отчет о движении денежных средств» (Cash Flow statement)   | <p>Формирование отчетной формы в разрезе трех видов деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- операционной</li> <li>- финансовой</li> <li>- инвестиционной</li> </ul>  | <p>Формирование управленческих форм движения денежных средств по трем видам деятельности, в следующих разрезах:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- План и факт</li> <li>- Сегментов рынка (Коммерческая деятельность и федеральная программа Дополнительного лекарственного обеспечения)</li> <li>- Центров финансовой ответственности</li> <li>- Поставщиков и покупателей</li> </ul>   |  |      |      |   |  |

|   |   |  |
|---|---|--|
| IAS 18 «Выручка» (Revenue)  | Оценка выручки производится по справедливой стоимости полученных или ожидаемых возмещений, с учетом суммы торговых оптовых скидок, предоставляющей компании. Осуществление расходов производится по принципу соотношения доходов и расходов в периоде.  | Выручка от реализации товара отражается в величине-нетто (за минусом НДС, пошлин и других аналогичных налогов и сборов), за вычетом: корректировок по возвратам продукции, товарных скидок и кредитов, начисленных на конец года, резерва под возвраты и скидки в разрезе сбытовых подразделений Расходы признаются в том периоде, в котором были совершены (принцип начисления)   |
| IAS 8 «Учетная политика и изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) | Применение в учетной политике принципов, правил, основ, выбранных организацией для подготовки и представления финансовой отчетности, основываясь на 2 допущениях:<br>- признание доходов и расходов по начислению (accrual basis)<br>- допущение непрерывности деятельности организации (going concern)<br>Финансовой отчетности должны быть присущи 4 основные качества:<br>- достоверное представление (reliability);<br>- понятность (understandability);<br>- последовательность и сопоставимость (comparability and consistency);<br>- релевантность (relevance) | Для целей управленческой отчетности необходимо внедрить внутренний нормативный документ, который отражал принципы построения системы управленческого учета в организации. Опираясь на основные допущения и рекомендации МСФО, разработать план счетов и способы отражения операций в учете. Раскрыть информацию о возможных измерениях и степень детализации. Закрепить регламент представления отчетных форм и ответственных за подготовку и представление пакета документов. |
| IAS 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (Provisions, contingent liabilities and contingent assets)                   | Оценка суммы, необходимой в качестве резерва, должна являться оценкой затрат, необходимых для урегулирования текущих обязательств   | Расчет резерва на запасы производится на конец отчетного периода. Общая сумма резерва состоит из:<br>- резерва на уменьшение стоимости;<br>- резерва по неликвидным товарным запасам;<br>- резерва под прочие потери товарного запаса<br>В целях определения резерва для управленческого учета, сальдо по товару на конец отчетного периода необходимо разграничивать не только по кодам препаратов, но и по срокам годности.  |

## Типы покупателей фармацевтических препаратов

| Код типов покупателей | Наименование типов контрагентов                                  | Определение   |
|-----------------------|--|---|
| 1                     | Аптечное учреждение  | Пункты, киоски, аптеки, аптечные магазины, в которых в рамках юридического или физического лица несколько розничных аптечных точек. Деятельность этих лиц заключается - в реализации населению готовых лекарственных препаратов; изготовлении лекарственных препаратов по рецептам врачей, изготовлении внутриаптечной заготовки; реализации лекарственного сырья в заводской упаковке; изделий медицинского назначения; дезинфицирующих средств; средств личной гигиены; оптики; минеральных вод; лечебного, детского и диетического питания; косметической и парфюмерной продукции. |
| 2                     | Аптечная сеть  | Организация, в рамках юридического или физического лица, имеющая лицензию на фармацевтическую деятельность. Имеет розничную сеть аптек в количестве, превышающей 3 аптечных точки, и доля розничных продаж составляет более 40% от общего товарооборота организации.  |
| 3                     | Больничная аптека/ЛПУ  | Аптечные учреждения или лечебно-профилактические учреждения, у которых более 50% собственного оборота направлено на удовлетворение потребностей одного или нескольких ЛПУ. Деятельность ЛПУ - первичная (доврачебная) медицинская помощь; скорая и неотложная медицинская помощь; диагностика заболеваний; амбулаторно-поликлиническая медицинская помощь; традиционная медицина; экспертная медицинская деятельность.  |
| 4                     | Федеральное или ведомственное управление государственные закупки | Федеральные, ведомственные и региональные управления здравоохранения, организующие, финансирующие и контролирующие закупки за бюджетные средства и средства ФОМС; не имеют медицинской лицензии и лицензии на фармацевтическую деятельность.  |
| 5                     | Оптовая организация  | Юридическое или физическое лицо, имеющее лицензию на осуществление оптовой фармацевтической деятельности, оптовый оборот которого составляет не менее 70% от собственного оборота, масштаб деятельности:<br>-региональный<br>-межрегиональный.  |
| 6                     | Национальный дистрибьютор  | Организация (юридическое лицо) имеющая всероссийский масштаб деятельности, т.е. сеть филиалов или дочерних предприятий более 20, а территориальный охват филиальной сети - 7 федеральных округов РФ. Оборот национального дистрибьютора не менее 5млн.\$ в месяц.   |
| 7                     | Экспорт  | К данному сегменту относятся юридические или физические лица, не являющиеся резидентами РФ и имеющие медико-фармацевтический профиль деятельности.  |
| 8                     | Нефармацевтическая розница                                       | Организации, занимающиеся оптовыми и розничными продажами и не имеющие фармацевтической или медицинской лицензии.   |
| 9                     | Спортивно-оздоровительное учреждение                             | Учреждения, которые могут иметь медицинскую лицензию, осуществляющие закупки для внутреннего использования, в т.ч. салоны красоты. Использование лекарственных средств посредством предоставления специфических медицинских услуг населению; реализация косметической продукции (нефармацевтический товар) населению.   |
| 10                    | Организации по переработке субстанций                            | Организация, которая закупает субстанции или оборудование в целях дальнейшего использования для изготовления лекарственных средств, либо для оснащения оборудованием производственных и других помещений.   |

## Категории фармацевтических препаратов

| Код категории | Наименование категории                       |
|---------------|--|
| 001           | Готовые лекарственные средства импортные     |
| 002           | Готовые лекарственные средства отечественные |
| 003           | Биологически-активные добавки                |
| 004           | Косметика импортная                          |
| 005           | Косметика отечественная                      |
| 006           | Дезинфицирующие средства                     |
| 007           | Гигиена                                      |
| 008           | Товары материнства и детства                 |
| 009           | Эксклюзивные препараты                       |

## Реестр форм оперативной отчетности

| №п/п | Код отчета          | Наименование отчета  | Периодичность | Исполнитель<br>(Фамилия, Имя,<br>Отчество) | Срок<br>предоставления<br>(день недели,<br>время) | Пользователи отчета   | Вид предоставления<br>(бум./эл.адрес) |
|------|---------------------|--|---------------|--|---|---|---------------------------------------|
| 1    | Д-1                 | Отчет по дебиторской задолженности (по регионам)                                 | еженедельно   | Куршина Н.А.                               | Вторник, 10-00                                    | Директор по продажам,<br>Начальник сбыта,<br>Начальник отдела маркетинга                                | электронное                           |
| 3    | ОДР                 | Отчет о валовом доходе по подразделениям   | еженедельно   | Морозова В.Г.                              | Среда, 10-00                                      | Генеральный директор, Директор по   | электронное                           |
| 4    | КЗ                  | Отчет по кредиторской задолженности по периодам просрочки и типам прихода товара | еженедельно   | Морозова В.Г.                              | Среда, 10-00                                      | Генеральный директор, Директор по закупкам  | электронное                           |
| 5    | ТЗ                  | Движение товарного запаса  | еженедельно   | Морозова В.Г.                              | Среда, 10-00                                      | Директор по логистике,<br>Заведующий складом  | электронное                           |
| 6    | ОДР (мотивационный) | Отчет о валовом доходе   | ежемесячно    | Ефимов С.Г.                                | 25 числа<br>следующего месяца                     | Генеральный директор, Директор по закупкам, Директор по   | электронное,<br>бумажное              |
| 7    | ВОП                 | Отчет по выручке по оплате   | ежемесячно    | Ефимов С.Г.                                | 25 числа<br>следующего месяца                     | Генеральный директор,<br>Директор по закупкам,<br>Директор по продажам,<br>Начальник финансового отдела | электронное,<br>бумажное              |
| 8    | ОДДС                | Отчет о движении денежных средств  | еженедельно   | Ефимов С.Г.                                | Понедельник,<br>14-00                             | Начальник финансового отдела  | электронное                           |
| 9    | ОДДС-1              | Отчет по ежедневным расходам денежных средств                                    | ежедневно     | Ефимов С.Г.                                |   | Начальник финансового отдела  | электронное                           |
| 10   | Д-3                 | Отчет 10 крупным дебиторам   | еженедельно   | Куршина Н.А.                               | Четверг, 14-00<br>-                               | Директор по продажам,<br>Начальник сбыта,<br>Начальник отдела маркетинга                                | электронное                           |



**Программа внутреннего контроля  
производственной деятельности  
ЗАО «Биннофарм» «24» октября 2013 г.**

**1. Цель область контроля.**

Проверка и оценка осуществляется с целью контроля качества производства на соответствие требованиям стандартов надлежащей производственной практики (GMP) применительно к препарату Рутацид

**2. Время проведения контроля.** 24.10.2013 – 26.10.2013

**3. Руководитель и члены группы контроля.** Руководитель группы Катасонова О.А., члены группы Сергеев С.Н., Оркин А.С.

| № п/п   | Деятельность  | Ответственные лица                                       | Проверяемые документы   | Эксперт группы контроля | Соответствие стандартам надлежащей производственной практики (GMP) |
|---|---|--|---|-------------------------|--|
| <b>Контроль управления процессами подготовки производства</b> |   |  |   |                         |  |
| 1   | Планирование проведения санитарной обработки помещений производственной зоны  | Начальник отдела фармацевтического производства          | Планы санитарной обработки производственных помещений   | Катасонова О.А.         | Соответствует  |
| 2   | Проведение санитарной обработки помещений производственной зоны и документирование результатов  | Уборщики производственных помещений                      | Протоколы (журналы) санитарной обработки производственных помещений                                       | Катасонова О.А.         | Соответствует  |
| 3   | Проведение очистки технологического оборудования, установленного в помещениях производственной зоны   | Персонал производственной зоны, осуществляющий очистку   | Протоколы (журналы) очистки технологического оборудования   | Катасонова О.А.         | Соответствует  |
| 4   | Визуальная проверка и документальное подтверждение готовности производственных помещений и технологического оборудования к осуществлению производственного процесса   | Представители отдела обеспечения качества и производства | Протоколы контроля очистки линии перед производством, Протоколы контроля уборки линии перед производством | Катасонова О.А.         | Соответствует  |
| 5   | Контроль параметров воздушной среды в производственных помещениях   | Персонал производственной зоны                           | Журнал контроля параметров воздушной среды  | Сергеев С.Н.            | Соответствует  |
| 6   | Отбор проб воздуха в производственных помещениях, тестирование проб на соответствие требованиям нормативной документации и регистрация результатов тестирования   | Персонал отдела контроля качества                        | Протоколы контроля микробной контаминации воздуха помещений   | Сергеев С.Н.            | Соответствует  |
| 7   | Отбор проб воды очищенной, тестирование проб на соответствие требованиям нормативной документации и регистрация результатов тестирования  | Персонал отдела контроля качества                        | Журналы регистрации результатов анализа воды очищенной, Протоколы контроля микробной контаминации воды    | Сергеев С.Н.            | Соответствует  |
| 8   | Взятие смывов с технологической одежды и рук персонала, тестирование смывов на соответствие требованиям нормативной документации по микробной контаминации и регистрация результатов тестирования   | Персонал отдела контроля качества                        | Протоколы контроля микробной контаминации технологической одежды и рук персонала                          | Сергеев С.Н.            | Соответствует  |
| 9   | Взятие смывов с внешних поверхностей технологического оборудования и поверхностей классифицированного помещения, тестирование смывов на соответствие требованиям нормативной документации по микробной контаминации и регистрация результатов | Персонал отдела контроля качества                        | Протоколы контроля микробной контаминации помещений и оборудования  | Сергеев С.Н.            | Соответствует  |
| 10  | Взятие смывов с внутренних поверхностей технологического оборудования, тестирование смывов на наличие активных веществ и моющих средств и регистрация результатов тестирования  | Персонал отдела контроля качества                        | Записи результатов контроля наличия активных веществ и моющих средств                                     | Сергеев С.Н.            | Соответствует  |

Продолжение приложения 17

| Управление процедурами технологического процесса                   |   |  |   |            |               |
|--|---|--|---|------------|---------------|
| 11   | Выполнение каждой процедуры технологического процесса   | Производственный персонал  |   | Оркин А.С. | Соответствует |
| 12   | Документирование выполнения процедуры технологического процесса   | Производственный персонал  | Производственный документ (Маршрутные карты)  | Оркин А.С. | Соответствует |
| Управление процессами контроля выполнения технологических процедур |   |  |   |            |               |
| 13   | Контроль результатов выполнения технологических процедур и регистрация результатов контроля   | Персонал лаборатории внутрипроизводственного контроля и химико-аналитической лаборатории | Протоколы регистрационных записей о контрольных проверках технологических стадий; Протоколы записи о проверке конечной упаковки | Оркин А.С. | Соответствует |
| 14   | Контроль правильности выполнения операций технологических процедур и регистрации количества использованных, полученных и забракованных при выполнении технологических процедур сырья, материалов и полуфабрикатов | Сменные мастера, контролеры отдела Контроля качества                                     |   | Оркин А.С. | Соответствует |
| 15   | Регистрация результатов контроля  | Сменные мастера, контролеры отдела Контроля качества                                     | Производственный документ (Маршрутные карты), Протоколы материального баланса   | Оркин А.С. | Соответствует |
| Контроль стадий технологического процесса                          |   |  |   |            |               |
| 16   | Отбор пробы полуфабрикатов, полученного при выполнении стадии технологического процесса, тестирование пробы на соответствие требованиям нормативной документации и регистрация результатов тестирования           | Персонал лаборатории внутрипроизводственного контроля                                    | Протоколы регистрационных записей о контрольных проверках технологических стадий  | Оркин А.С. | Соответствует |
| 17   | Проведение тестирования качества упаковки препаратов, нанесения всей необходимой информации на материалы и регистрация результатов тестирования   | Персонал лаборатории внутрипроизводственного контроля                                    | Протоколы записей о проверке конечной упаковки  | Оркин А.С. | Соответствует |

**5. Требования конфиденциальности.**

Ответственные (п.3 настоящего плана) за проведение проверки обязуются не разглашать конфиденциальную информацию, полученную в ходе аудита производства продукции и не передавать материалы третьим лицам без согласия руководства организации.

**6. Дополнительные сведения.**

По результатам проверки установлено соответствие производственной деятельности организации требованиям стандартов надлежащего качества (GMP)

**Руководитель группы**

«26» октября 2012 г.

\_\_\_\_\_ (подпись)

Катасонова О.А.

**«УТВЕРЖДАЮ»**

**Руководитель отдела  
контроля качества**

26» октября 2013 г.

\_\_\_\_\_ (подпись)

Задонский М.В.

Проверка обоснованности фактов хозяйственной жизни по доставке клиенту ЗАО «Биннофарм» лекарственных препаратов

| № накладной     | Наименование препарата  | Претензия по количеству при обращении покупателя | Стоимость упаковки, руб. | Данные по форме МХ-14, шт. | Отклонение (+,-) |
|-----------------|---|--|--------------------------|----------------------------|------------------|
| 46555063/1      | Атифин®, таблетки, 250 мг   | -3   | 915,5                    | -3                         | 0                |
| 47615683/3      | Гентамицин®-К, раствор для внутривенного и внутримышечного введения, 80 мг/2 мл | -15  | 598,05                   | -12                        | -3               |
| 47811101/2      | Дифлазон®, раствор для инфузий, 2 мг/мл   | -7   | 640,1                    | -7                         | 0                |
| 48135661/5      | Макропен®, таблетки, 400 мг   | -9   | 424,97                   | -3                         | -6               |
| 47861732/4      | Нолицин®, таблетки, 400 мг  | -10  | 843,86                   | -7                         | -3               |
| 47748821/2<br>1 | Ципринол®, таблетки, 750 мг   | -3   | 895,65                   | -3                         | 0                |
| Вывод           | Х   | -47  | 4318,13                  | -35                        | -12              |

Составил

\_\_\_\_\_  
(подпись)Оркин А.С.

Проверил

\_\_\_\_\_  
(подпись)Катасонова О.А.

## Проверка правильности реквизитов контрагентов ЗАО «Биннофарм»

| Название контрагента                   | Фактический адрес  | Проверка данных                 |  |
|--|--|---------------------------------|--|
|  |  |                                 |  |
| 291 аптека Астрадамская г.Москва       | 125206, г Москва, ул Вучетича, д.22, м.Динамо                              | соответствует                   |  |
| Мега-Стиль г.Дмитров                   | 141800, Московская обл, Дмитровский р-н, г Дмитров, ул. Оборонная, д. 12   | соответствует                   |  |
| Алладин-458 п.Заря, Балашихинский р-н  | 143922, Московская обл, Балашихинский р-н, п Заря, павильон №6, пом. 1а    |                                 | Адрес изменен (144922, Московская обл, Балашихинский р-н, п Заря, ул. Сеотникава, д.32 |
| Аптеки 36,6 г.Москва                   | 111531, г Москва, ул Саянская, Д.11А                                       | соответствует                   |  |
| А2000 п. Шаховская, Московская область | 143700, Московская обл, Шаховской р-н, пгт Шаховская, ул Ша-моница, д. 17а | соответствует                   |  |
| Выводы                                 | Х  | По 4 организациям соответствует | По 1 организации не соответствует  |

Составил

\_\_\_\_\_  
(подпись)Оркин А.С.

Проверил

\_\_\_\_\_  
(подпись)Катасонова О.А.

**Проверка своевременности оформления заявки клиента в набор  
ЗАО «Биннофарм»**

| Дата       | № п/п      | Плательщик                              | Сумма заявки | Валюта | Метка в наборе    | Плановая дата набора | Отклонения                                       |
|------------|------------|---|--------------|--------|-------------------|----------------------|--|
| 22.05.2013 | 57575863/0 | Лечебно-реабилитационный центр г.Москва | 45721,50     | руб.   | Есть              | 22.05.2013           | Нет  |
| 22.05.2013 | 56737118/0 | Федеральная служба охраны РФ г.Москва   | 19817,05     | руб.   | Есть              | 22.05.2013           | Нет  |
| 22.05.2013 | 57538156/0 | Альбион г.Москва                        | 1445,40      | руб.   | Есть              | 22.05.2013           | Нет  |
| 22.05.2013 | 56237056/0 | Институт пластической хирургии г.Москва | 13916,72     | руб.   | -                 | 22.05.2013           | Нет  |
| 22.05.2013 | 57535681/0 | Морон г.Москва                          | 4198,26      | руб.   |                   | 22.05.2013           | Нет  |
| 22.05.2013 | 57247704/3 | Клиника святой Елизаветы г.Москва       | 2003,98      | руб.   |                   | 22.05.2013           | Нет  |
| 22.05.2013 | 57655490/0 | Джерк г.Москва                          | 203,94       | руб.   |                   | 22.05.2013           | Нет  |
| 22.05.2013 | 57651749/0 | Ирэнс г.Москва                          | 311,41       | руб.   |                   | 22.05.2013           | Нет  |
| 14.05.2013 | 57649847/0 | 426 аптека Вита г.Москва                | 288,97       | руб.   |                   | 14.05.2013           | Есть   |
| 12.04.2013 | 57515789/0 | 85 КБ г.Москва                          | 77865,15     | руб.   |                   | 12.04.2013           | Есть   |
| 18.03.2013 | 56490530/0 | 6 ПВТ г.Москва                          | 925983,52    | руб.   |                   | 18.03.2013           | Нет  |
| 05.03.2013 | 55734802/0 | Институт иммунологии г.Москва           | 3302,20      | руб.   |                   | 05.03.2013           | Нет  |
| Выводы     |            | X                                       | 1140779,6    | Руб.   | По 3 организациям | X                    | По 10 организациям – есть, по 2 организациям нет |

**Составил**\_\_\_\_\_  
(подпись)Оркин А.С.**Проверил**\_\_\_\_\_  
(подпись)Катасонова О.А.

Приложение 21

Анализ правомерности установления лимита товарного кредита клиенту ЗАО «Биннофарм»

| Менеджер куратор | Клиент                         | Общая дебиторская задолженность | Просроченная дебиторская задолженность | Просроченная дебиторская задолженность до 1 мес. | Просроченная дебиторская задолженность более 1 мес. | Собственная оптовая закупка клиента | Плановая среднемесячная отгрузка на последующие месяцы, руб. | Планируемый срок отсрочки платежа, дней. | Сумма расчетного лимита кредита (руб.) | Сумма ранее утвержденного лимита кредита | Срок действия лимита | Причины отклонения от расчетного показателя                             |
|------------------|--------------------------------|---------------------------------|--|--|---|-------------------------------------|--|--|--|--|----------------------|---|
| Болдырева Л. А.  | МЦК-1<br>г.Серпухов            | 111582,85                       | 41557,00                               | 35874,00   | 5683,00   | 215000,00                           | 90000,00   | 30                                       | 90000,00                               | 110000,00                                | 1 квартал            | изменение условий работы с покупателем                                  |
| Гукина Л. А.     | Алфавит-Здоровье<br>г.Коломна  | 21995124,88                     | 146027,43                              | -  | 146027,43   | 2507800,00                          | 1500000,00   | 45                                       | 1500000,00                             | 3000000,00                               | До 30.05.2013        | ошибка, не отражены новые условия товарного кредита, в карточке клиента |
| Егорова О. А.    | Доктор Боголюбов<br>г.Балашиха | 5614130,08                      | 14746,29                               | -  | 14746,29  | 6023900,00                          | 5000000,00   | 60                                       | 5000000,00                             | 5000000,00                               | До 31.01.2013        | отклонения не обнаружены  |
| Выводы           | X                              | 27720837,81                     | 202330,72                              | 35874,00   | 166456,72   | 8746700                             | 6590000  | X  | 6590000                                | 8110000                                  | X                    | X   |

Составил

Оркин А.С.

\_\_\_\_\_  
(подпись)

Проверил

Катасонова О.А.

\_\_\_\_\_  
(подпись)