

На правах рукописи



**ГОРЛОВ ВИКТОР ВЛАДИМИРОВИЧ**

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

08.00.12 - Бухгалтерский учёт, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание учёной степени  
доктора экономических наук

Орел – 2014

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» на кафедре «Бухгалтерский учет и налогообложение»

**Научный консультант:** доктор экономических наук, профессор  
**Овсийчук Мария Федоровна**

**Официальные оппоненты:**

**Хоружий Людмила Ивановна**, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева», проректор по экономической работе и имущественному комплексу, кафедра «Бухгалтерский учет», профессор

**Коба Екатерина Евстафьевна**, доктор экономических наук, доцент, Государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования Московской области «Финансово-технологическая академия», кафедра «Бухгалтерский учет и аудит», заведующая кафедрой

**Шапорова Ольга Александровна**, доктор экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный институт экономики и торговли», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», профессор

**Ведущая организация:** Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего профессионального образования «**Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации**»

Защита состоится 30 июня 2014 г. в 13 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 40, аудитория 705 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340 ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)).

Автореферат разослан 28 мая 2014 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены в сети Интернет на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» ([www.gu-unpk.ru](http://www.gu-unpk.ru)) и на официальном сайте Министерства образования и науки Российской Федерации ([vak2.ed.gov.ru](http://vak2.ed.gov.ru))

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Коростелкина Ирина Алексеевна

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**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. Палия, 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. Елифанова, 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. Палия, Т.В. Шишковой, О.А. Шапоровой 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, Е.Е. Коба, 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, Л.И. Хоружий 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. Калиничевой, 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 ООО «МОСФАРМ», ООО «ПФК «Алиум» 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 40 работ общим объемом 94,48 п.л., из них авторских 81,73 п.л., в том числе в трех монографиях, двух учебных пособиях, научных статьях, в том числе 17 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.

**Во введении** обоснована актуальность темы, поставлена цель диссертационного исследования, определены задачи, методические основы и теоретическая база исследования, сформулированы предмет и объекты исследования, раскрыта его научная новизна, теоретическая и практическая значимость.

**В первой главе** «Теоретические основы управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях» определены экономическое содержание, сущность и значение фармацевтической промышленности, проведено аналитическое исследование современного состояния

фармацевтического рынка России и изучены наиболее значимые показатели эффективности производственной деятельности фармацевтических организаций. Сформированы теоретико-методологические основы системы управленческого учета и внутреннего контроля, выделены объекты и субъекты контроля, содержание системы внутреннего контроля, а также факторы, определяющие и влияющие на ее структуру. Определены особенности организации управленческого учета в фармакологии, раскрыта его роль в создании адекватной информационной базы отрасли.

**Во второй главе** «Концепция управленческого учета затрат на производство фармацевтических препаратов» предложено моделирование организации учета затрат на производство, включающее учет по центрам хозяйственной ответственности, калькулирование себестоимости фармацевтической продукции по методам «стандарт-кост» и «директ-костинг». Предложена концепция управления затратами и обоснована возможность применения прогрессивных систем управления и контроля ЛТ, АВС, таргет-костинг и кайдзен-костинг в фармацевтических производственных организациях.

**В третьей главе** «Методология управленческого учета продаж в фармацевтических производственных организациях» раскрыта система продаж лекарственных препаратов как одного из элементов управленческого учета фармацевтических производственных организаций, обоснована методика аналитического исследования фармацевтического рынка, а также сформирована методология прогнозирования продаж фармацевтических препаратов. При разработке методологии управленческого учета бизнес-процесса подробно рассмотрены его роль, принципы, инструментарий и способы. Представлена авторская методология управленческого учета в фармацевтических производственных организациях, в которой особый акцент сделан на использование маркетинговых исследований и методов прогнозирования конъюнктуры фармацевтического рынка и объемов продаж лекарственных препаратов.

**В четвертой главе** «Моделирование управленческого учета в целях информационного обеспечения внутреннего контроля деятельности фармацевтических производственных организаций» раскрыты принципы формирования оперативной и достоверной учетной информации как базы для внутреннего контроля, структурировано информационное обеспечение системы внутреннего контроля, определено его влияние на совершенствование методов контроля. Подробно исследована роль управленческого учета в создании информационной базы для методологии системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях.

**В пятой главе** «Научно-методические рекомендации по реализации системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях» раскрыты методики внутреннего контроля качества производства фармацевтических препаратов, хранения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов, продаж лекарственных препаратов. В вопросах организации контроля качества на фармацевтических производственных организациях России представлены предложения по совершенствованию его методики, обоснованы выводы и конкретные предложения по дальнейшему развитию системы внутреннего контроля в фармацевтической промышленности.

**В заключении** представлены основные теоретические и практические выводы, предложения и рекомендации, вытекающие из логики и результатов диссертационного исследования.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**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**

Возрастание интереса к фармацевтической деятельности явилось результатом качественных изменений вследствие глобальных геополитических процессов. Фармацевтическая промышленность занимает в экономике страны особое положение, которое определяется социальной направленностью и значимостью 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.

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. Однако в 2012 году доля отечественных

лекарственных средств снизилась на 2%, при этом 6% из данного объема это оригинальные препараты.

Динамика производства российских лекарственных препаратов представлена на рисунке 1.

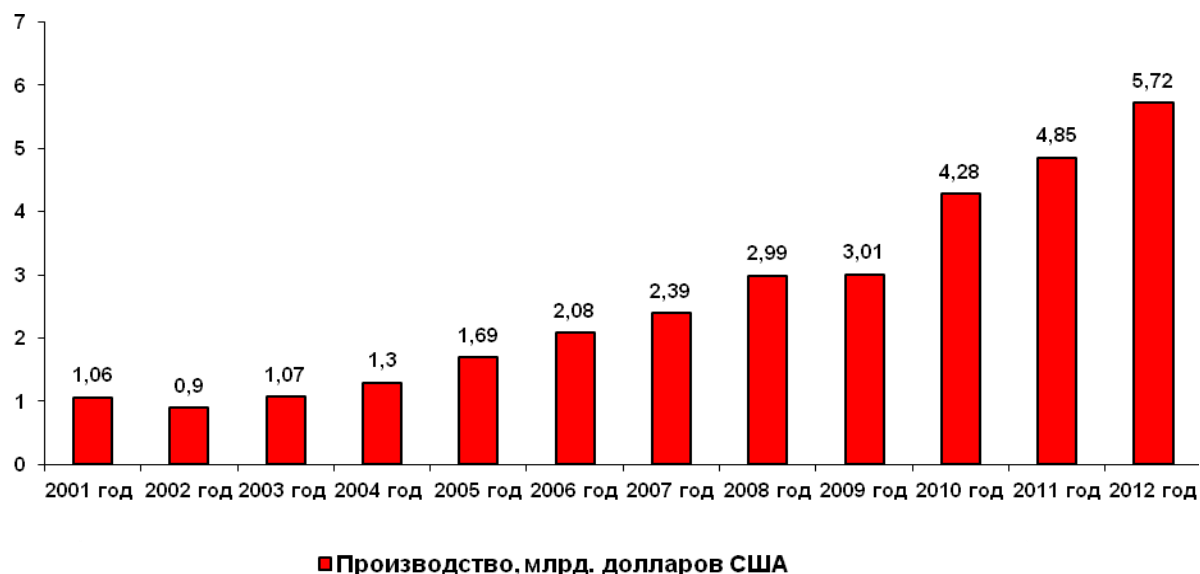


Рисунок 1 – Динамика производства лекарственных препаратов российскими фармацевтическими организациями

Объемы фармацевтического производства в 2012 году по сравнению с 2001 годом увеличились более чем в 5 раз. По итогам 2012 года прирост объема производства составил 17,93 %. Автором установлено, что на российском фармацевтическом рынке появилась потребность в более дешевых, но не уступающих импортным, отечественных фармацевтических препаратах.

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 современных научных подходов. В диссертации доказана необходимость применения системного, комплексного и компьютерного подходов.

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 IT-технологий позволяет оптимизировать информационные технологии при организации управленческого учета по центрам ответственности и в целом по организации.

Компьютерный подход улучшает решение множества научно-технических, экономических, управленческих и других задач, ускоряет темпы научно-технического прогресса и, в конечном счете, повышает эффективность деятельности экономического субъекта.

**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**

Считаем, что 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 диссертации предложена система концептуальных элементов управленческого учета (Рисунок 2).

На основе исторического подхода определено, что управленческий учет представляет собой сложное и неоднозначное экономическое явление, при этом особенности развития производственного учета в отечественной учетной практике непосредственно влияют на концепцию современного управленческого учета, ориентированного на мировой опыт.

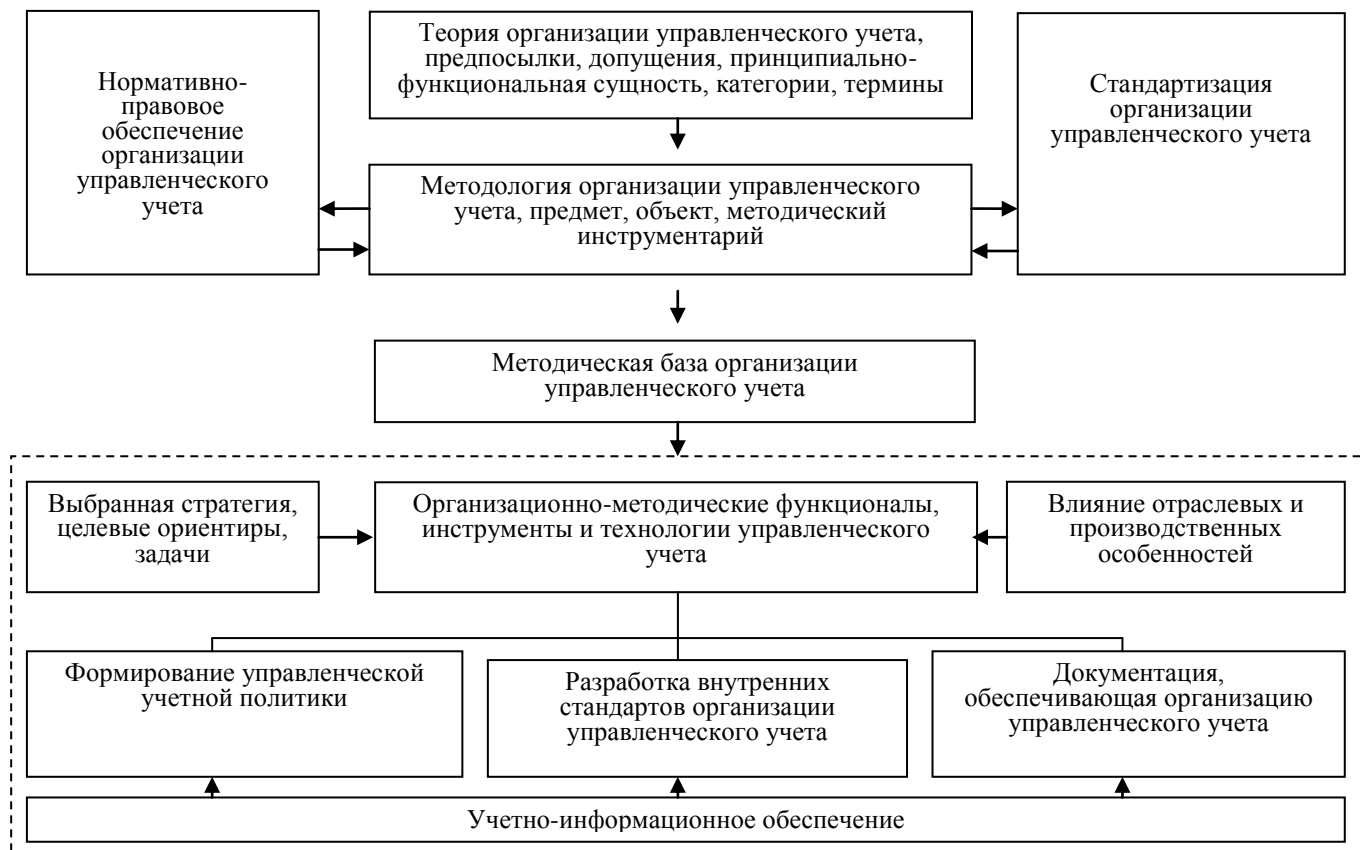


Рисунок 2 – Система концептуальных элементов управленческого учета

Анализ мировой и отечественной практики хозяйствования позволил рассматривать управленческий учет в качестве реальной возможности реализации функций учета, планирования, мониторинга, анализа, контроля, регулирования не только в целом по предприятию, но и отдельно по его структурным подразделениям, центрам ответственности и сегментам деятельности. В управленческом учете отражаются объем готовой продукции, затраты на производство, исчисление себестоимости продукции, работ и услуг, контроль исполнения бюджетов и их анализ.

Управленческий учет следует рассматривать в качестве интегрированной внутрихозяйственной информационной системы 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.

### **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**

В рамках 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 внутренних пользователей для контроля производственных ресурсов теоретически обоснованы концептуальные 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.

Внутренний контроль в диссертации рассматривается как система взаимодействия субъектов с объектами контроля и их обратную связь (Рисунок 3).

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 модифицируются также все функции управления.

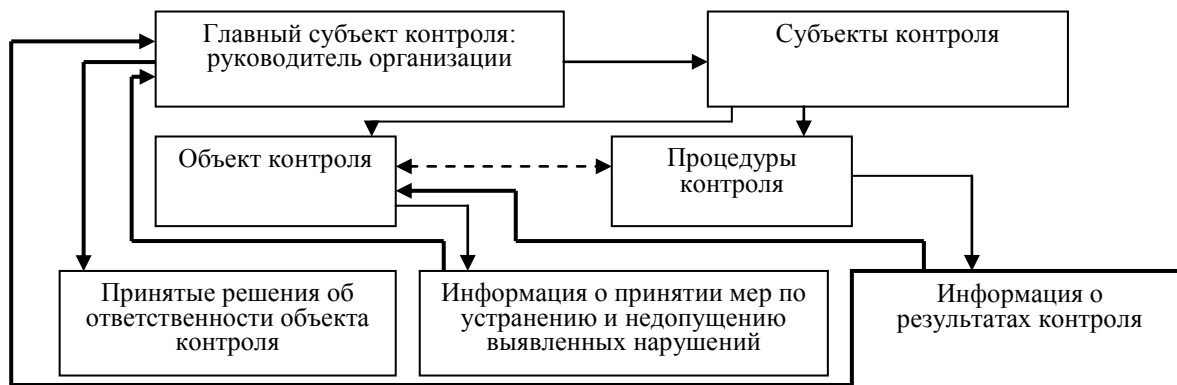


Рисунок 3 - Взаимосвязь и взаимодействие субъектов с объектами контроля

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).

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, определяющий качество субстанций, используемых для приготовления лекарственных препаратов, что, в свою очередь, влияет на эффективность его воздействия на потребителя.

Контроль признается формальным, если соблюдаются следующие условия:

- контролю подвергаются только отдельные факты хозяйственной деятельности;
- руководители структурных подразделений не контролируют качество производственных ресурсов и их величину, израсходованную в отдельных бизнес-процессах;

- контроль носит не систематический характер, а эпизодический по заданию руководства или перед предстоящим контролем государственных ведомств;

- осуществляется оценка свершившихся 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 осуществляют оперативный контроль использования фармацевтических субстанций и вспомогательных материалов, расходуемых на изготовление лекарственных препаратов, затрат ресурсов, соблюдения технологии производства лекарственных препаратов и их качества;

- оцениваются факты хозяйственной жизни в перспективе, то есть осуществляется превентивный контроль возможности исполнения прогнозов, бюджетов;

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

- существует обратная связь контролируемого объекта с субъектом контроля, заключающаяся в устранении выявленных нарушений и разработке мероприятий по недопущению нарушений технологии производства, отклонения фактически использованных производственных ресурсов от предусмотренных нормативами;

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

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

**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**

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 как правило более заинтересованы в реализации собственных целевых ориентиров, чем в осуществлении 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. 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.

Деление производственного процесса на центры ответственности и их построение соответствующим образом определяется организационной структурой фармацевтической производственной организации, от которой непосредственно зависит система управленческого учета и внутреннего контроля. Полученная информация по центрам ответственности позволит оперативно выявить отклонения фактических затрат от нормативных и повысить ответственность менеджеров за нерациональное 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.

**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**

Установлено, что 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 субсчете 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.

В таблице 1 представлен сравнительный анализ действующих и рекомендуемых для производства фармацевтической продукции статей затрат, обладающих разной информативностью.

По результатам исследования системы учета затрат в фармацевтических производственных организациях можно сделать вывод о целесообразности группировать затраты в аналитическом учете 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 оптимальных вариантов экономических решений.

Таблица 1 - Сравнение применяемых и рекомендуемых статей затрат в фармацевтических производственных 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 |
| Заработная плата 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) ремонтные расходы   | +  | +             | +                                 | +             | +  | +             | +                                     | +             |
| б) амортизационные отчисления  | +  | +             | +                                 | +             | +  | +             | +                                     | +             |
| Услуги сторонних организаций   | -  | +             | -                                 | +             | -  | +             | -                                     | +             |
| Расходы на организацию производства и управление                                   | -  | -             | -                                 | -             | +  | +             | -                                     | -             |
| Прочие затраты   | +  | +             | +                                 | +             | +  | +             | +                                     | +             |

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.

Для своевременного принятия управленческих решений по снижению себестоимости лекарственных средств информация должна носить оперативный характер, так как полученные данные в конце отчетного периода являются малоэффективными, зачастую уже не пригодными 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.

**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**

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 ЛТ, АВС, кайдзен-костинг, таргет-костинг.

Основной принцип системы ЛТ 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: 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 внедрения в производственный процесс показали, что при соблюдении необходимых управленческих требований эта система способна существенно улучшить процесс производства с одновременным уменьшением запаса готовых лекарственных препаратов. На рисунке 4 представлен график себестоимости фармацевтического препарата «Тавегил» до и после внедрения системы ЛТ. Затраты при непрерывном производстве малыми партиями по системе ЛТ выравниваются (прямая линия). При производстве фармацевтических препаратов традиционным способом большими партиями, с простоями и задержками, затраты носят скачкообразный характер (волнистая линия).

Исследования управления затратами на производство лекарственных препаратов позволяют сделать вывод, что в настоящее время фармацевтическими производственными организациями возможно также применять и метод учета затрат АВС, 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.

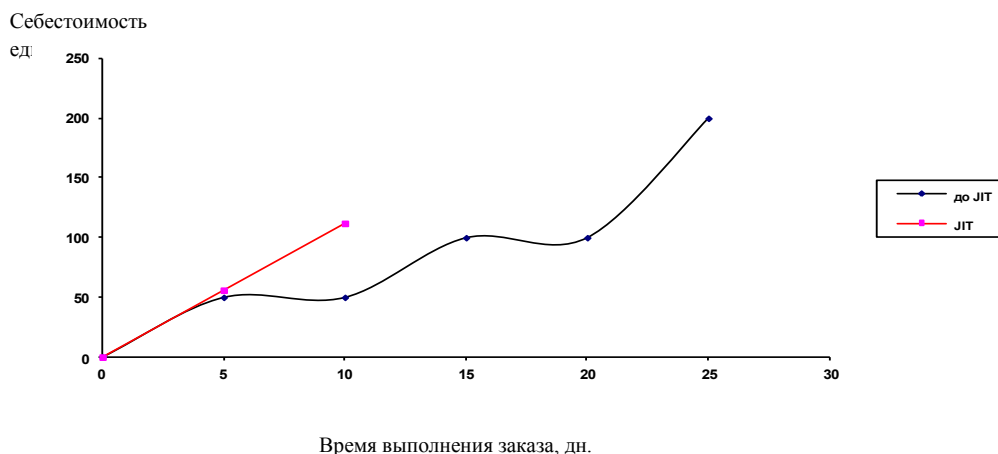


Рисунок 4 – График изменения себестоимости фармацевтических препаратов до и после внедрения системы JIT в ООО «НовартисФарма»

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.

Предложенное распределение цеховых накладных расходов позволило увеличить прибыль от продаж. Для уточнения методики расчета статьи общехозяйственных расходов распределяются по оплате труда аппарата управления пропорционально объему реализации, а затраты вспомогательных производств - пропорционально машинному времени (Таблица 2).

В случае изменения баз распределения накладных расходов обеспечиваются разные значения рентабельности структурных подразделений или видов лекарственных препаратов. Результаты расчета прибыльности продаж показали только изменения, касающиеся общехозяйственных затрат. В этой связи, распределение цеховых накладных расходов целесообразно проводить на основе накопления затрат в рамках одного технологического процесса. 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 эффективности деятельности.

Таблица 2 - Прибыльность продаж по методу базового показателя распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по линиям производства анализируемых лекарственных препаратов<sup>1</sup>

| 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    |

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. Система «таргет-костинг» обеспечивает реализацию стратегии снижения затрат и планирование производства новых лекарственных препаратов. Ее использование 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

<sup>1</sup> По данным «Medlex»

«таргет-костинг», в процессе производства, сначала исчисляется прогнозируемая себестоимость, разрабатывается рецептура, а затем себестоимость уточняется. Применение 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.

Система «кайдзен-костинг» обеспечивает требуемый уровень себестоимости фармацевтического препарата и позволяет осуществлять поиск направлений снижения затрат до заданного целевого уровня. В тоже время, системы «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг» влияют на уровень затрат и цен по-разному (Рисунок 5). Модель их влияния свидетельствует о том, что когда производство фармацевтического препарата достигает наименьшей себестоимости, наступает время для вывода 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 она будет постепенно снижаться в соответствии с системой «кайдзен-костинг».

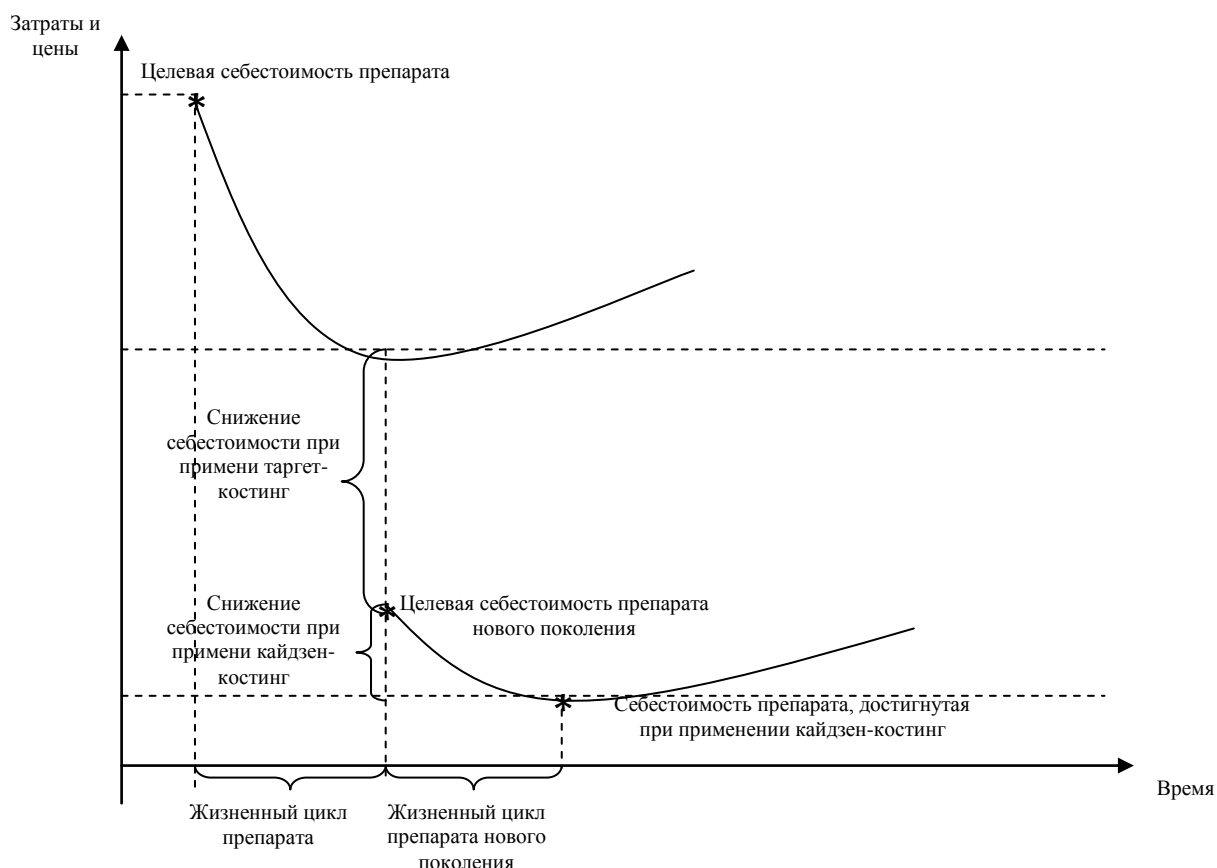


Рисунок 5 - Модель влияния систем «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг» на управление себестоимостью и ценообразованием в фармацевтических производственных организациях

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. Таким образом, последовательное взаимодействие «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг» позволяет получить суммарный эффект достижения заданной себестоимости, обеспечения нормативных затрат и их контроля на всех стадиях технологического процесса.

Применение на практике системы управления затратами (Рисунок 6) позволяет регулировать политику снижения себестоимости, инвестировать денежные средства в разработку новых препаратов, эффективно управлять деятельностью организации и достигать поставленных целей.

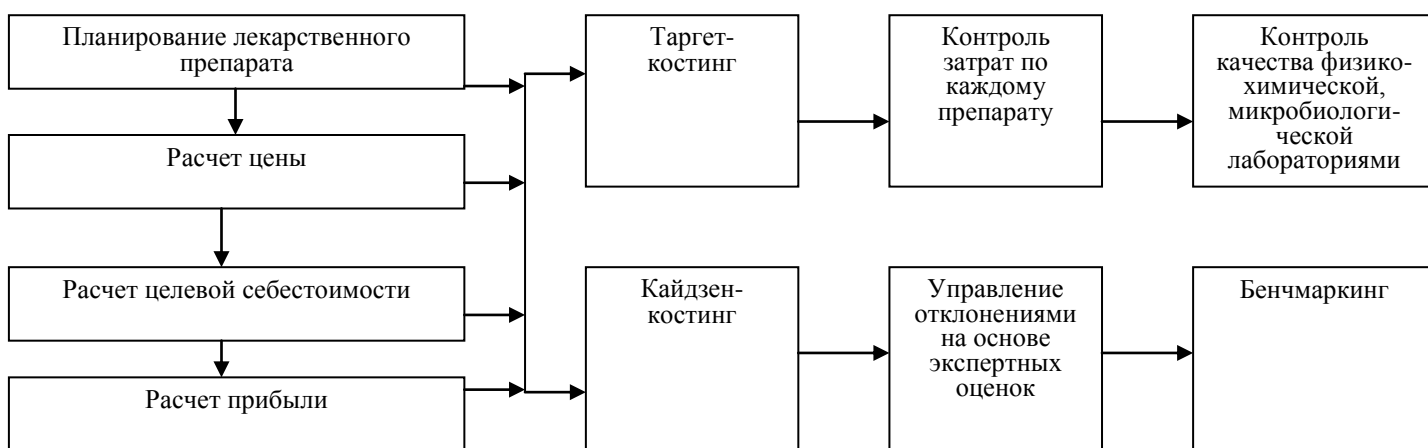


Рисунок 6 – Управление затратами с применением системы «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг»

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.

**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**

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. Исследование 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) (Таблица 3).

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 (Таблица 3) показал, что для сокращения времени товарного обращения следует увеличить долю группы «Товары медицинского назначения» в обороте.

В диссертации также 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.

Таблица 3 – Расчет влияния структурных сдвигов состава товарных запасов на изменение времени обращения с помощью факторного анализа<sup>2</sup>

| Группы товаров   | Товарооборот, шт.                               |          | Средние запасы, шт. |          | Структура товарооборота |            | Время обращения, дн. |                | Процентные числа гр.6*гр.7 | Базисное время обращения при отчетной структуре товарооборота, дн. гр. 9/100 |  |  |
|--|---|----------|---------------------|----------|-------------------------|------------|----------------------|----------------|----------------------------|--|--|--|
|  | январь 2013 – базисный, февраль 2013 - отчетный |          |                     |          |                         |            |                      |                |                            |  |  |  |
|  | базисный  | отчетный | базисный            | отчетный | базисный                | отчетный   | базисный             | отчетный       |                            |  |  |  |
|  |   |          |                     |          | гр.1*100/Σ              | гр.2*100/Σ | (гр.3*31)/гр.1       | (гр.4*29)/гр.2 |                            |  |  |  |
| 1  | 2   | 3        | 4                   | 5        | 6                       | 7          | 8                    | 9              | 10                         | 11   |  |  |
| 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 организации   | 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  |  |  |

<sup>2</sup> по данным ООО «Твое здоровье»



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. В диссертационном исследовании 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: анализ макроокружения и выявления основных факторов, оказывающих влияние на рынок поставок и перевозок 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.

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.

В диссертации 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.

**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**

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 зависит от работы с покупателями лекарственных препаратов (Таблица 4).

Таблица 4 – Результаты анализа покупателей по методу ABC <sup>3</sup>

| Группы покупателей | Объем продаж (тыс. руб.) | Доля | Количество покупателей | Доля | Средние продажи по группе покупателей (тыс. руб.) |
|--------------------|--------------------------|------|------------------------|------|---|
| Группа А           | 59 935 178               | 86%  | 20                     | 38%  | 1 973 838   |
| Группа В           | 7 601 058                | 11%  | 14                     | 27%  | 542 933   |
| Группа С           | 1 779 461                | 3%   | 18                     | 35%  | 104 674   |
| Итого              | 69 315 697               | 100% | 52                     | 100% | 2 621 445   |

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

<sup>3</sup> по данным ООО «ИНТЕРСЭН-плюс»

производственной организации с ними. Для рейтинговой оценки все покупатели разделены на следующие группы: на непосредственных 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 (Таблица 5). 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.

Таблица 5 – Сводный план продаж на 2013 год<sup>4</sup>

| План продаж на 2013 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 г.г., % |
|                         | 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                        |

Поиск оптимального решения по продажам, закупкам и обоснование отпускной цены может быть затруднен, 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.

### **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**

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.

В диссертации 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, удовлетворяющим 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.

<sup>4</sup> по данным ООО «Интерсэн-плюс»

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, приобретенных по оптимальным ценам, которые удовлетворяли бы потребности организации в ассортименте и объеме.

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 и технологии международной учетной практики, в частности,

многомерные счета учетной системы, отражающие аналитические измерения. Данная технология обеспечивает прозрачность контроля поступающей информации, а также ее изменения в учетной системе фармацевтической производственной организации (Таблица 6).

Таблица 6 – Предлагаемая к применению фармацевтической производственной организацией технология - многомерный счет учетной системы

| Номер аналитики | Описание сегмента  | Характеристика аналитики   |
|-----------------|--|--|
| 1               | Центр ответственности                                    | отражает построение организационной структуры, показатели результативности деятельности, стимулирования и мотивации структурного подразделения |
| 2               | Счет бухгалтерского учета по российским стандартам       | отражает активы, обязательства и финансово-хозяйственные операции в соответствии с учетной политикой   |
| 3               | Счет управленческого учета, основанный на концепции МСФО | отражает значения показателей финансовой отчетности без трансформации бухгалтерской по правилам МСФО   |
| 4               | Вид дохода (расхода) и движения денежных средств         | отражает совершенные факты хозяйственной жизни, касающиеся непосредственного движения денежных средств   |
| 5               | Тип клиента  | отражает клиентские сегменты в разрезе однородных групп  |
| 6               | Категория препаратов                                     | отражает категории лекарственных препаратов, имеющих спрос у населения и формирующих информацию о товарных запасах                             |
| 7               | План (факт)  | отражает плановые или фактические значения многомерного счета, выступающего в роли базиса финансовой отчетности                                |

Предложенное ведение управленческого учета, обеспечивающее аналитическое измерение гибкой структуры плана счетов, является ключевым элементом общей системы учета, финансового анализа и внутреннего контроля, учитывающим технологии бюджетирования, распределения косвенных затрат, план-факт-анализ. Трансформация плана счетов бухгалтерского и управленческого учета обеспечивает их тесную взаимосвязь (Таблица 7).

Таблица 7 - Трансформация плана счетов бухгалтерского учета и управленческого учета (пример)

| План счетов бухгалтерского учета |   | План счетов управленческого учета |   |
|----------------------------------|---|-----------------------------------|---|
| Шифр                             | Название счета                          | Шифр                              | Название счета                                |
| 60001                            | Расчет с поставщиками товаров           | 21010                             | Кредиторская задолженность по товару          |
| 60002                            | Расчеты с поставщиками основных средств | 21020                             | Расчеты с поставщиками основных средств       |
| 60003                            | Расчеты с поставщиками НМА              | 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             |

Таким образом, система управленческого учета и внутреннего контроля формирует стандарты, обеспечивающие их поддержание на соответствующем уровне. Положительным следствием от качественного внедрения предлагаемой системы управленческого учета в фармацевтических организациях является:

- формирование информационных потоков по ассортиментной политике и реализации лекарственных средств в соответствующих размерах;
- информированность о работе центров ответственности, оценка рентабельности их деятельности и рынков продаж;
- формирование информационных потоков о затратах, произведенных центрами ответственности, в разрезе их возникновения;
- формирование информационных потоков о выполнении планов и исполнении бюджетов в разрезе центров ответственности.

#### **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**

Информационной основой внутреннего контроля является совокупность организационно-методических элементов, формирующих единую информационную систему для обоснования и принятия оптимальных управленческих решений.

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.

Информационная система обеспечения внутреннего контроля фармацевтических производственных организаций представлена на рисунке 7.



Рисунок 7 - Информационное обеспечение системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях

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 единое информационное пространство, способствующее существенно упростить процесс управления организацией и сделать его более прозрачным.



**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**

Автором определено, что 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.

В диссертации по авторской методике разработана программа внутреннего контроля качества производства фармацевтических препаратов, в которой определена перечень процедур и источники проверки качества. Используя эту программу на практике необходимо определить ответственных лиц за реализацию процедур по установленному перечню, а также состав и компетенции экспертов группы контроля, который определяет результаты проверки по каждому предусмотренному перечню процедур на предмет того, отвечает ли проверяемая организация международным стандартам надлежащей производственной практики.

Результаты внутреннего контроля отражаются в рабочих документах. Для обобщения итогов 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.

**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**

Внутренний контроль хранения и обеспечения запасов фармацевтических препаратов предусматривает не только исполнение требований законодательства по способам формирования 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; условия 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, обеспечивающей фактическое наличие фармацевтических препаратов на местах хранения (Таблица 8).

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.

Таблица 8 – Фрагмент итоговой инвентаризационной ведомости проверки фармацевтической производственной организации<sup>5</sup>

| Итоговая инвентаризационная ведомость 16/13<br>(период с «17» декабря 2013 г. по «18» декабря 2013 г.) |                                 |                    |                        |            |   |                   |
|--|---------------------------------|--------------------|------------------------|------------|---|-------------------|
| Позиция  | 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                    | -          | -   | -                 |
| ...  |                                 |                    |                        |            |   |                   |

Результаты проверки условий хранения рекомендуются отражать в рабочем документе (Таблица 9).

Таблица 9 - Проверка режимов хранения препаратов на складах (фрагмент)<sup>6</sup>

| 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)  |                      |                        |                      |              |                      |

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.

<sup>5</sup> по данным ЗАО «Биннофарм»

<sup>6</sup> по данным ЗАО «Биннофарм»

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. Результаты проверки целесообразно формировать в рабочем документе (Таблица 10).

Таблица 10 - Проверка данных по налоговым ставкам с данными в книге продаж<sup>7</sup>

| Период        | Выручка от реализации, руб.<br>(Кредит счета 90/1)  |               |                 | Сумма НДС,<br>руб.     | Данные по<br>книге продаж<br>Д 90/3 К 68<br>НДС, руб. | Отклонения в сравнении<br>с книгой продаж, руб. |
|---------------|---|---------------|-----------------|------------------------|---|---|
|               | По ставке<br>18%  | По ставке 10% | По ставке<br>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      |   |               |                 | <u>Оркин А.С.</u>      |   |   |
| .             |   |               |                 | (подпись)              |   |   |
| Проверил      |   |               |                 | <u>Катасонова О.А.</u> |   |   |
| .             |   |               |                 | (подпись)              |   |   |

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.

<sup>7</sup> по данным ЗАО «Биннофарм»

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.

Применение предлагаемой методологии системы внутреннего контроля позволяет снижать риски от производства, хранения, продаж лекарственных препаратов и оптимизировать экономические результаты деятельности, повышать налоговую защищенность фармацевтических производственных организаций.

### **ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Современные условия развития, изменение организационных структур, повышение конкурентоспособности отечественных лекарственных препаратов влечет за собой изменение организации управленческого учета и внутреннего контроля в организациях по производству фармацевтических препаратов. Одним из важных условий обеспечения надежности системы внутреннего контроля следует считать совершенствование его информационной базы, что предполагает преобразование и усиление роли управленческого учёта.

Создание эффективной системы управленческого учета и внутреннего контроля позволит в значительной мере повысить качество управления производственной деятельностью, увеличить динамику объема производства фармацевтических препаратов, снизить себестоимость продаж, оптимизировать их уровень рентабельности и обеспечить конкурентоспособность.

Развиваемая в диссертации теория взаимосвязи различных областей экономических знаний и практик может быть представлена как принципиально новая концептуальная идея взаимосвязи учетной и управленческой парадигм и как методологическая основа информационного взаимодействия систем управленческого учета, внутреннего контроля, экономического анализа и менеджмента. Взаимодействие учета и менеджмента предназначено для качественного построения и функционирования системы релевантной информации по всем бизнес-процессам фармацевтических производственных организаций. Учитывая потребность содержания отечественной системы учета в ее совершенствовании целесообразно применять зарубежные модели организации учетного процесса и внутреннего контроля деятельности фармацевтических производственных организаций, а также исследовать вопросы их гармонизации в сферу российского управленческого учета.

Теоретическое значение и прикладная ценность диссертационного исследования заключается в теоретико-методологическом решении комплекса вопросов, связанных формированием системы управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях, учитывающих особенности фармацевтической отрасли и обеспечивающих повышение эффективности их деятельности.

## ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК*

1. Горлов В.В. Концепции учета затрат с применением прогрессивных систем управления и контроля деятельности фармацевтических производственных организаций / В.В. Горлов // Управленческий учет. – 2014. - №5. – 0,6 п.л.
2. Горлов В.В. Состояние фармацевтического рынка России и показатели эффективности производственной деятельности фармацевтических организаций / В.В. Горлов // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2013. - №7 (145). - С. 22-27. – 0,75 п.л.
3. Горлов В.В. Инновационная методика контроля, хранения и обеспечения запасов / В.В. Горлов // Биржа интеллектуальной собственности. – 2013. - т. XII. № 6. – С. 27-33. – 0,8 п.л.
4. Горлов В.В. Система управленческого учета «стандарт-кост» / В.В. Горлов // Международный научный журнал. - 2013. - № 2. – С. 24-28. – 0,46 п.л.
5. Горлов В.В. Моделирование организации учета затрат на производство продукции / В.В. Горлов // Международный технико-экономический журнал. – 2013. - №1. - С. 37-42. - 0,69 п.л.
6. Горлов В.В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости фармацевтической продукции / В.В. Горлов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - №1(247). - С. 22-29. - 0,86 п.л.
7. Горлов В.В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости фармацевтических препаратов / В.В. Горлов // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. - 2012. - №6. - С.85-91. - 0,81 п.л.
8. Горлов В.В. Учет и контроль в фармацевтических производственных организациях / В.В. Горлов // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2011. - №4. - С. 684-692. - 1,13 п.л.
9. Горлов В.В. Система управленческого учета «директ-костинг» в производственных фармацевтических организациях / В.В. Горлов // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2012. - №4. - С. 480-486. - 0,88 п.л.
10. Горлов В.В. Моделирование организации учета затрат на производство фармацевтических препаратов / В.В. Горлов // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2012. - №3. - С. 120-129. – 1,25 п.л.
11. Горлов В.В. Содержание системы внутреннего контроля и факторы, определяющие его структуру / В.В. Горлов // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2011. - №6. - С. 112-119. – 1,0 п.л.
12. Горлов В.В. Формирование учетной информации для осуществления внутреннего контроля / В.В. Горлов // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2011. - №3. - С. 481-484. – 0,5 п.л.
13. Горлов В.В. Управленческий учет коммерческо-сбытовой деятельности фармацевтических производственных организаций: планирование продаж / В.В. Горлов // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2011. - №2. - С. 29-36. – 1,0 п.л.
14. Горлов В.В. Основные принципы формирования достоверной и оперативной финансовой информации в организациях потребительской кооперации / В.В. Горлов // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2009. - №4. - С. 118-123. - 0,69 п.л.

15. Горлов В.В. Информационное обеспечение финансового менеджмента в организациях потребительской кооперации / В.В. Горлов // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2009. - №3. - С. 138-141. – 0,48 п.л.

16. Горлов В.В. Методы и критерии оценки эффективности управления финансами в организациях потребительской кооперации / В.В. Горлов // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2009. - №2. - С. 100-103. – 0,48 п.л.

17. Горлов В.В. Управление функциями предприятий общественного питания: АВМ – анализ / В.В. Горлов, Е.В. Суворова // Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2009. - №1. - С. 168-172 – 0,32 п.л. (авт. 0,16 п.л.)

#### ***Монографии***

18. Горлов В.В. Методология управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях: монография / В.В. Горлов. - Издательство «Канцлер». – 2013. – 22,0 п.л.

19. Горлов В.В. Управленческий учет как один из элементов инструментария обеспечения экономической безопасности организаций по производству фармацевтических препаратов: монография / М.Ф. Овсийчук, В.В. Горлов. - Издательство «Канцлер». – 2013. – 8,0 п.л. (авт. 4,0 п.л.)

20. Горлов В.В. Управленческий учет и внутренний контроль в фармацевтических производственных организациях: монография / В.В. Горлов. - «Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». – 2012. – 16,0 п.л.

21. Горлов В.В. Теоретико-методологические аспекты управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях: монография / В.В. Горлов. - Издательство «Канцлер». – 2011. – 8,25 п.л.

#### ***Учебные пособия***

22. Горлов В.В. Специальные налоговые режимы: учебное пособие / В.В. Горлов, А.В. Брилон, О.И. Жукова, А.С. Жуков. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2011. – 10,5 п.л. (авт. – 2,44 п.л.).

23. Горлов В.В. Основы организации управления бухгалтерским учетом: учебное пособие. - М.: Российский университет кооперации, 2007. – 8,5 п.л.

#### ***Публикации в других научных журналах и изданиях***

24. Горлов В.В. Роль управленческого учета в создании информационной базы для методологии системы внутреннего контроля / В.В. Горлов // Материалы II Международной заочной научно-практической конференции «Экономические и социальные науки: прошлое, настоящее и будущее» (Москва, 10 апреля 2013 г.). – М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2013. – 0,13 п.л.

25. Горлов В.В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости и основные направления их совершенствования / В.В. Горлов // Вестник Карагандинского университета. Серия экономика. - №2 (66). – 2012. - С.110-116. – 0,88 п.л.

26. Горлов В.В. Сегментация клиентов производственных фармацевтических организаций / В.В. Горлов // Финансовая жизнь. – 2012. - №1. – С. 10-15. – 0,75 п.л.

27. Горлов В.В. Система внутреннего контроля предприятия / В.В. Горлов // Вестник Уфимской государственной академии экономики и сервиса. Наука. Образование. Экономика. Серия: Экономика. – 2012. - №1 (1). - С.128-135. – 0,75 п.л.

28. Горлов В.В. Система управленческого учета стандарт-кост / В.В. Горлов // Материалы IV Международной научно-практической конференции молодых ученых-преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей «Развитие инновационного потенциала молодых ученых в кооперативном секторе экономики». – Ярославль-Москва: Издательство «Канцлер», 2011. – 0,17 п.л.

29. Горлов В.В. Калькулирование себестоимости продукции производственных организаций / В.В. Горлов // Материалы IV Международной научно-практической конференции «Управление торговлей: теория, практика, инновации». - Ярославль-Москва: Издательство «Канцлер», 2011. – 0,25 п.л.

30. Горлов В.В. Управленческий учет производственной организации: методы калькулирования себестоимости / В.В. Горлов // Материалы международной научно-практической конференции «Путь модернизации России: партнерство государства, бизнеса и кооперации». – М.: Российский университет кооперации, 2011. - 0,33 п.л.
31. Горлов В.В. Планирование продаж фармацевтических производственных организаций / В.В. Горлов // Финансовая жизнь. – 2011. - №4. - С. 18-22 – 0,63 п.л.
32. Горлов В.В. Управленческий учет фармацевтических производственных организаций: сегментация клиентов / В.В. Горлов // Финансовая жизнь. – 2011. - №3. – С. 10-15 – 0,75 п.л.
33. Горлов В.В. Управление производственными затратами с применением системы «стандарт-кост» / В.В. Горлов // Вестник Евразийского национального университета имени Л.Н. Гумилева. Экономическая серия. Астана. - 2011. - №3. - С. 261-271 – 0,56 п.л.
34. Горлов В.В. Информационное обеспечение системы внутреннего контроля / В.В. Горлов // Вестник Академии МВД Республики Беларусь. - Минск. – 2011. - № 2(22). - С. 219-223 – 0,58 п.л.
35. Горлов В.В. Управленческий учет коммерческо-сбытовой деятельности: управление продажами производственных организаций / В.В. Горлов // Ученые записки ИМЭИ. – 2011. - №2 (2). – С.45-52 – 0,8 п.л.
36. Горлов В.В. Проблемы асимметрии информации для управления хозяйствующими субъектами / В.В. Горлов, А.Г. Кириенко // Управление собственностью: теория и практика. – 2010. - №2. - С. 30-34 – 0,56 п.л. (авт. 0,28 п.л.)
37. Горлов В.В. Учетная политика для целей налогообложения / В.В. Горлов // Сборник научных статей «Финансовый менеджмент: теория и практика». Выпуск 4. – М.: Российский университет кооперации, 2009. – 0,44 п.л. (авт. 0,22 п.л.)
38. Горлов В.В. Новейшие разработки в области создания дезинфицирующих средств / В.В. Горлов // Материалы VII Научно–практической конференции «Внутрибольничные инфекции в стационарах различного профиля, профилактика, лечение осложнений» (Москва, 2-3 апреля 2009 г.). – М.: ГЕОС, 2009. – 0,19 п.л.
39. Горлов В.В. Информационная система финансового менеджмента в организациях / В.В. Горлов, Е.В. Лобанов // Всё о налогах. – 2008. - №12. - С. 13-16 – 0,38 п.л. (авт. 0,19 п.л.)
40. Горлов В.В. Финансовое планирование и бюджетирование: основы организации / В.В. Горлов // Путеводитель предпринимателя. – М.: Российская Академия предпринимательства, 2008. – 0,38 п.л.

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия №00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 25 марта 2014 г. Формат 60x84/16

Печать офсетная. Объем 2,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ №210/14

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе

Госуниверситет – УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65