

**ОТЗЫВ официального оппонента доктора экономических наук, доцента Коба Екатерины Евстафьевны на диссертацию Горлова Виктора Владимировича на тему «Концепция формирования управленческого учета и организация внутреннего контроля на предприятиях фармацевтической отрасли», представленную на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»**

**Актуальность темы диссертационного исследования**

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

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

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

В процессе перехода к рыночной экономике в России произошла трансформация хозяйственной деятельности на фармацевтическом рынке. Расширился ассортимент лекарственных средств как отечественных, так и зарубежных производителей, что вызвало резкое увеличение спроса и рост объема фармацевтического рынка. Выделился и стал стремительно

развиваться более мобильный и своевременно реагирующий на потребности фармацевтического рынка частный сектор. Ведущее место занимают крупные фармацевтические компании, представленные на розничном рынке сетью фирменных аптек. Вместе с тем, представители малого и среднего бизнеса стремятся реализовать свои конкурентные преимущества за счет снижения расходов, более низких цен, приближения точек продаж к потребителю и других.

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

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

#### **Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертационном исследовании**

Достаточная обоснованность научных положений, выводов, и рекомендаций диссертационного исследования обеспечивается



использованием в качестве исходной теоретической базы фундаментальных трудов отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики организации управленческого учета и внутреннего контроля в различных отраслях.

Материалы исследования, выводы и рекомендации основаны на анализе данных статистических наблюдений, материалах фармацевтических производственных организаций. Привлечение значительного объема фактических данных делают выводы и рекомендации диссертационного исследования достаточными, обоснованными и аргументированными.

### **Достоверность научных положений, выводов и рекомендаций**

Достоверность научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации, подтверждается:

- проведением глубоких теоретических исследований по проблематике формирования управленческого учета и организация внутреннего контроля на предприятиях фармацевтической отрасли;
- соответствием полученных результатов целям и задачам диссертационного исследования;
- использованием общенаучных и частных методов исследования, включающих в качестве неременной составляющей анализ и синтез; информационной и эмпирической базы, аналитических обзоров, нормативно-правовых актов, статистических и справочных материалов, опубликованных в периодической печати и размещенных на официальных сайтах в сети интернет;
- использованием данных Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации; законодательных и нормативных документов Правительства РФ и инструктивных материалов по исследуемой проблематике, материалов научно-практических конференций и сборников, публикуемых статей в отечественных и зарубежных изданиях и в сети Интернет, монографий;

- апробацией основных выводов и практических результатов в деятельность фармацевтических производственных организаций (ООО «МОСФАРМ», ООО «ПФК «Алиум», ООО «НовартисФарма», ЗАО «Биннофарм», ООО «ИНТЕРСЭН-плюс»).

- публикациями основных выводов и практических результатов и их обсуждением на конференциях.

### **Научная новизна результатов исследования**

Новизна научных результатов диссертационного исследования заключается в дополнении теоретико-методологических положений оценки эффективности управленческого учета и внутреннего контроля на предприятиях фармацевтической отрасли. Наиболее существенные результаты, составляющие научную новизну, включают следующие:

1) проведен ретроспективный анализ развития фармацевтической отрасли в России, определена его сущность и значение для экономики страны, а также определены факторы, оказывающие влияние на деятельность фармацевтических производственных организаций (с. 17-32) (пп. 1.1, 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

2) с авторской позиции разработана концептуальная модель управленческого учета, а также определено его влияние на совершенствование методологии внутреннего контроля (с. 33-49) (пп. 1.3, 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

3) выявлены и обоснованы элементы системы внутреннего контроля в фармацевтических производственных организациях для целей разграничения признаков формального и реального контроля (с. 50-70) (п. 3.2 паспорта специальности 08.00.12);

4) предложена модель управленческого учета по центрам ответственности, позволяющая осуществлять наиболее полную калькуляцию себестоимости фармацевтической продукции, определять возможные причины несоответствия (с. 72-90) (пп. 1.7, 1.11 паспорта специальности



08.00.12);

5) с авторской позиции доказана целесообразность применения системы «стандарт-кост», позволяющей получать информационные массивы данных в оперативном режиме для целей установления обоснованных цен на лекарственные средства (с. 91-102) (пп. 1.7, 1.11 паспорта специальности 08.00.12).

6) доказана возможность применения передовых и перспективных систем контроля и управления деятельностью фармацевтических производственных организаций, обеспечивающих необходимой информацией менеджеров высшего звена (п. 1.11 паспорта специальности 08.00.12).

7) дана авторская трактовка термина «продажи лекарственных препаратов», как объекта управленческого учета и внутреннего контроля в контексте деятельности фармацевтических производственных организаций (с. 178) (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

8) разработана методика прогнозирования продаж, основанная на использовании ABC-анализа. Данная методика позволяет проводить оценку рейтинга активности покупателей (с. 181-189) (пп. 1.7, 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

9) предложены научно-методические рекомендации по организации управленческого учета деятельности фармацевтических производственных организаций и управления бизнес-процессами (с.209-222) (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

10) разработана методика контроля качества производства фармацевтических препаратов, которая позволяет разработать план внутреннего контроля (с. 237-244 ) (п. 3.9 паспорта специальности 08.00.12).

11) предложена авторская методика постановки внутреннего контроля хранения запасов фармацевтических препаратов, способствующая оптимизации экономических результатов деятельности и повышению финансовой безопасности фармацевтических производственных организаций

(с. 242-252) (п. 3.9 паспорта специальности 08.00.12).

### **Структура и содержание диссертации**

Диссертационная работа Горлова В.В. состоит из введения, пяти глав, заключения и списка литературы, включающего 254 наименования. Основной текст диссертации содержит 326 страниц, из них 34 рисунков, 55 таблиц и 21 приложение.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности, ее цель и задачи, раскрыты теоретико-методологическая и информационная базы исследования, научная новизна, теоретическая и практическая значимость, сформулированы основные положения, выносимые на защиту.

В первой главе проведен анализ развития фармацевтической промышленности, ее экономическое содержание, сущность и значение. Рассмотрены теоретические основы системы управленческого учета и внутреннего контроля, а также определены объекты и субъекты контроля (с.17-49).

В ходе диссертационного исследования автором выявлены особенности формирования управленческого учета в фармацевтических производственных организациях (с.42-48).

Во второй главе Горловым В.В. разработан механизм моделирования учета затрат на производство, основанный на ведении учета по центрам ответственности, калькулировании себестоимости с использованием методов «стандарт-кост» и «директ-костинг» (с. 91-107).

Диссертантом разработана концепция управления затратами и доказана возможность использования прогрессивных систем управления и контроля ЛТ, АВС, таргет-костинг и кайдзен-костинг в фармацевтических производственных организациях (с.107-138).

В рамках третьей главы предложена система продаж лекарственных препаратов как одного из элементов управленческого учета



фармацевтических производственных организаций.

В.В. Горлов справедливо отмечает, что эффективность системы управленческого учета и внутреннего контроля зависит от качества информационного обеспечения ответственных лиц всех уровней (с. 198).

Научный интерес представляет предложенная В.В. Горловым методика аналитического исследования фармацевтического рынка, а также сформированная методология прогнозирования продаж фармацевтических препаратов (с.165-195).

При разработке методологии управленческого учета бизнес-процесса подробно рассмотрены его роль, принципы, инструментарий и способы. Особого внимания заслуживает представленная 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 автором раскрываются принципы формирования оперативной учетной информации как достоверной базы для внутреннего контроля. В ходе исследования В.В. Горловым структурировано информационное обеспечение системы внутреннего контроля, определено его влияние на совершенствование методов контроля (с. 200-236).

Мы согласны с мнением автора, что 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 (с. 222).

В пятой главе 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 (с. 237-265).

В заключении представлены основные теоретико-методические и практические выводы, предложения и рекомендации по формированию управленческого учета и организация внутреннего контроля на предприятиях фармацевтической отрасли.

#### **Замечания и спорные моменты диссертационной работы**

Вместе с тем, по содержанию диссертационного исследования имеется ряд замечаний и дискуссионных моментов, среди которых основными являются:

1. Исследуя особенности управленческого учета и внутреннего контроля, в параграфах 1.2 и 1.3., диссертантом выделены концептуальные направления (с. 33-49). На наш взгляд, в работе следовало при выработке рекомендаций по модернизации учета и анализа определить информационное обеспечение системы внутреннего контроля и оценить его влияние на совершенствование методов контроля.

2. Диссертантом предложена методика анализа товарных запасов (с.158-164), учитывающая особенности технологии продаж лекарственных препаратов, в продолжение которой следовало разработать методику контроля за сбытом лекарственных средств и товаров медицинского назначения, направленную на увеличение рентабельности продаж, усиление финансового положения торговых фармацевтических компаний (глава 5 диссертации).



3. Автор подчеркивает в исследовании, что методический блок внутреннего контроля непосредственным образом связан с бюджетированием, однако ни в тексте диссертации, ни в автореферате не акцентирует на этом свое внимание. На наш взгляд, следовало разработать методику внутреннего контроля за исполнением бюджетов, учитывающую причины отклонений фактических затрат от предусмотренных бюджетом, позволяющую оперативно получать информацию для принятия экономических решений.

Отмеченные недостатки не снижают научную и практическую ценность диссертационного исследования. Автореферат диссертации и публикации автора в полной мере отражают ее основное содержание и позволяют судить о степени полноты и законченности работы в соответствии с поставленными автором целями и задачами.

#### **Заключение о соответствии диссертационной работы установленным критериям**

Автореферат и научные публикации отражают содержание диссертации. Публикации по теме представлены в 40 научных работах общим объемом 94,48 п. л., из них 17 статей - в периодических научных изданиях, рекомендованных ВАК для публикации основных результатов диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук.

Диссертация Горлова В.В. представляет собой самостоятельную научно-квалификационную работу: содержание диссертации соответствует Паспорту специальности ВАК 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, области исследования 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).

Диссертационное исследование «Концепция формирования управленческого учета и организация внутреннего контроля на предприятиях фармацевтической отрасли» соответствует требованиям п. 9 «Положения о порядке присуждения ученых степеней», предъявляемым к докторским диссертациям, а ее автор, Горлов Виктор Владимирович, заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

**Сведения об официальном оппоненте:**

Фамилия: Коба

Имя: Екатерина

Отчество: Евстафьевна

Ученая степень: доктор экономических наук

Ученое звание: доцент

Место работы: Государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования Московской области «Финансово-технологическая академия»

Должность: заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»

Контактные адреса: Московская область, г. Королев, ул. Гагарина, д. 42

e-mail: fta@fta-mo.ru

телефон: (495)5169946

почтовый адрес: 141070, Московская область, г. Королев, ул. Гагарина, д. 42

Личная подпись:

*Подпись Кобы*



Е.Е. Коба

Начальник отдела кадров

Е.Д. Никитина