



Федеральное государственное
образовательное бюджетное учреждение
высшего профессионального
образования

**«Финансовый университет
при Правительстве
Российской Федерации»
(Финансовый университет)**

УТВЕРЖДАЮ

Проректор

М.А. Федотова

20 14 г.



ОТЗЫВ

16.06.2014 № 2541

Москва

**ведущей организации
на диссертационную работу
Горлова Виктора Владимировича
на тему: «Концепция формирования управленческого учета
и организация внутреннего контроля на предприятиях
фармацевтической отрасли», представленной
на соискание ученой степени доктора экономических наук
по специальности 080012 – Бухгалтерский учет, статистика.**

Актуальность исследования

Исследование Горлова В.В. посвящено весьма актуальной проблеме – обоснованию ключевых направлений развития учетно-контрольных процессов в условиях инновационной экономики при ее глобализации, которая, с одной стороны, характерна обострением конкуренции на внутреннем и внешних рынках, а с другой стороны, предполагает быстрое изменение структуры спроса на готовую продукцию и изменение взаимодействия с партнерами, что определяет высокую степень турбулентности и неустойчивости окружающей среды. В этих условиях особое значение приобретает своевременность получения информации, которую может обеспечить управленческий учет,

характеризующийся оперативным и детализированным (по подразделениям и видам продукции) формированием информации, которая позволяет принимать корректировочные управленческие решения с целью адаптации к меняющимся условиям.

Учитывая усложнение хозяйственных связей в современной экономике и возможность выбора наиболее эффективных форм партнерских отношений, управленческий учет не может ограничиться только стадией производства, а становится активным инструментом получения информации на стадии закупок и реализации готовой продукции. Этот аспект исследования достаточно четко прослеживается в работе Горлова В.В.

Особое значение в современных условиях имеет четкая организация системы внутреннего контроля, который направлен на предупреждение возникновения недостоверной и ненадежной информации. В настоящее время перед экономическими субъектами поставлена задача формирования системы внутреннего контроля (СВК), которая становится обязательным звеном в учетно-аналитической работе. Это требование закреплено в статье 19 ФЗ-402 «О бухгалтерском учете». Поскольку СВК является неотъемлемым продолжением управленческого учета на основе создания контрольной среды, то ее формирование потребует определенного развития как системы управленческого учета и анализа, так и регламентов управленческой деятельности.

Важным преимуществом концепции управленческого учета, предложенной в работе Горлова В.В., является органическое единство требований к постановке управленческого учета и внутреннего контроля с особенностями бизнес-процессов, организационно-производственной структуры и организации управленческих процессов в экономическом субъекте. Для взаимоувязки этих элементов автор серьезное внимание уделяет бюджетированию, как важнейшему инструменту оперативного планирования и контроля.

Актуальность исследования определяет также его объект – фармацевтическая промышленность, которая является важным звеном в

решении задачи развития здравоохранения, охраны и профилактики здоровья населения страны. Автор убедительно показал значимость этой проблемы, отметив, что в настоящее время, несмотря на быстрый рост фармацевтического производства, доля отечественных лекарственных средств на рынке нашей страны составляет только 24%. Это подчеркивает значимость совершенствования всех управленческих процессов для обоснования эффективной стратегии развития отрасли, в первую очередь совершенствования учетно-контрольных процессов, которые могут обеспечить выбор наиболее результативных методов регулирования затрат и, как следствие, цен на лекарственные препараты без снижения их качества.

Отмеченное позволяет сделать вывод об актуальности исследования Горлова В.В., которое имеет важное научно-методическое значение и практическую значимость для реализации социальных программ в области здравоохранения.

Основное содержание исследования и проблемы, поставленные автором в области развития управленческого учета и внутреннего контроля

Диссертация Горлова В.В. имеет четкую и логичную структуру, направленную на обоснование концепции управленческого учета и внутреннего контроля, выдвинутую автором. В этой связи он, прежде всего, рассматривает специфику выбранного для исследования объекта – фармацевтическую отрасль, раскрывая значимость ее развития в России, оценивая ее конкурентоспособность, анализируя специфику бизнес-процессов.

Во второй части работы обосновывается концепция управленческого учета затрат с учетом специфики исследуемого объекта. Автор, опираясь на анализ работ российских и зарубежных ученых, сопоставляет разные методы учета затрат, сложившиеся в мировой практике, и выбирает адекватные специфике бизнес-процессов фармацевтического производства. При этом учет затрат органично увязан с функциями управления и прогрессивными методами контроля.

В качестве особенностей концепции, выдвинутой в работе, можно выделить разработку проблем управленческого учета на стадии продаж лекарственных препаратов с ориентацией на прогнозирование объема продаж на внутреннем рынке.

Бесспорно интересно построена глава о моделировании системы управленческого учета в увязке с формированием системы внутреннего контроля (глава 4).

Завершается работа предложениями о развития методологии и методики систем внутреннего контроля (СВК), ориентированного на наиболее эффективную организацию контрольной функции управления на всех стадиях воспроизводственного цикла.

Анализ структуры работы позволяет сделать вывод об ее целостности и методологическом единстве. При характеристике развития фармацевтической отрасли в России (с.17-33) автор приводит представительную статистику о масштабах производства лекарственных препаратов, доли отечественных лекарственных препаратов разных групп на внутреннем рынке, характеризует темпы роста производства и выделяет основные факторы повышения эффективности деятельности фармацевтических организаций. Несколько слабее показана социальная значимость развития этой отрасли и ее роль в решении задачи улучшения медицинского обслуживания и охраны здоровья населения.

Важное методологическое значение имеет пункт 1.2. (с.33-49), где рассмотрена эволюция управленческого учета, обоснованы основные предпосылки его формирования, подходы к его постановке, выделены основные элементы и черты, отличающие его от других видов учета. Хорошо прописана связь учетных процессов с принятием управленческих решений.

В пункте 1.3. (с.49-71) рассмотрены основные научные школы по развитию контрольной функции, выделены базовые элементы контрольной системы и обоснованы тенденции ее развития в современных экономических субъектах.

Отличительной особенностью этих разделов является глубокий анализ разных подходов и школ развития управленческого учета и контроля,

сравнительный их анализ, выявление общих позиций и принципиальных расхождений, что дает автору возможность перейти к формированию собственной концепции учетно-контрольной функции и определить специфику ее формирования с учетом специфики бизнес-процессов разных производств. Автор интересно использует схематическое отражение основополагающих позиций – структуры и взаимосвязей в системе управленческого учета и внутреннего контроля, что помогает более полному восприятию предложений автора.

В первой главе обоснован основной подход автора к исследованию – определение общей теоретико-методологической основы развития управленческого учета и контроля, выявление факторов, определяющих специфику их построения в условиях различных бизнес-процессов и разработка методик по отдельным направлениям управленческого учета и контроля на примере фармацевтической отрасли.

В центр системы управленческого учета и контроля поставлен учет затрат на производство, что видимо, оправданно, хотя и нуждается в более четком пояснении, т.к. в пунктах 1.2. и 1.3. дана более широкая их трактовка.

Автор дает классификацию методов учета затрат на производство, сложившихся в фармацевтической промышленности (с.73), проводит их сравнительный анализ и обосновывает те слабые места, которые необходимо укрепить. Для этого рассмотрены разные подходы к выбору системы учета затрат. Автор увязывает классификацию затрат с формированием центров ответственности за их группы и обосновывается состав таких центров для фармацевтических предприятий (с.78-85). Классификация затрат и их группировка увязана с задачей калькулирования как основы ценообразования.

В пунктах 2.2. и 2.3. рассмотрены системы учета затрат: стандарт-кост, директ-костинг и другие прогрессивные системы, как их называет автор – Just-in-time (с.107-119); ABC (с.120-130); таргет-костинг (с.130-135); кайдзен-костинг (с.135-138). Особое значение имеют предложения и анализ целесообразности совместного использования последних двух систем. В этой главе особо важно

отметить обоснование значимости широкого использования нормативного метода учета и его сочетание с новыми методами, обеспечивающими целесообразный уровень затрат при рациональном соотношении затрат-качества. Как положительную черту данного раздела следует отметить большое количество технико-экономических обоснований и расчетов на примере фармацевтических предприятий, доказывающих жизнеспособность предложений автора.

Третья глава работы (с.145-199) отличается множеством новых постановок. Ее задачей является обоснование системы управленческого учета на стадии продаж. Она тесно связана с последней главой, где речь идет о постановке контроля за хранением и процессом продаж лекарственных препаратов.

Горлов В.В. справедливо увязывает управленческий учет продаж с использованием рыночной информации, которая позволяет определить тенденции изменения спроса и с его учетом выстроить перспективную производственную программу. При этом большое внимание уделено работе с покупателями, т.е. формированию спроса. Автор сопоставляет модели управления текущим ассортиментом (с.150-158) и вырабатывает наиболее приемлемые для лекарственных препаратов методы его регулирования. На основе такого анализа предложен алгоритм формирования товародвижения основных ассортиментных групп (с.153) и эффективная система управления продажами (с.156), хорошо представлен анализ и регулирование товарооборота на фармацевтическом предприятии.

В пункте 3.2. практически проведен анализ регулирования методов продаж с указанием основных участников этого процесса.

Важное практическое значение имеет материал пункта 3.3., где дан прогноз продаж лекарственных препаратов. Этот раздел содержит конкретные расчеты, включающие обоснование формирования заказов, динамику отдельных характеристик и факторов, определяющих конкурентоспособность предприятия, оценку насыщенности рынка и т.д.

В четвертой главе показана взаимосвязь и методологическое единство управленческого учета и внутреннего контроля. Автор раскрывает его через анализ информационного обеспечения систем управления (с.203), показывая их роль в реализации контрольной функции управления. В работе показано влияние учетно-контрольного процесса на формирование информационного обеспечения управления бизнес-процессами как важного условия их эффективности с позиций загрузки ресурсов и выбора оптимального режима их использования. В этом разделе есть ряд интересных предложений по формированию показателей оценки деятельности разных групп центров ответственности. Бесспорно интересны предложения по использованию многомерных счетов, которые могут дать новый толчок развитию управленческого учета.

Завершается глава обоснованием информационно-аналитического обеспечения контроля за процессом реализации продукции. Основные информационные потоки в системе контроля представлены в схеме на с.228. Автор хорошо показал основные риски контроля за процессом продаж и предложил методы их минимизации.

Заключительная глава написана в форме рекомендаций по формированию и реализации системы внутреннего контроля фармацевтических организаций (с.237-265). В ней предложена методика внутреннего контроля качества, хранения и обеспечения запасов и методика внутреннего контроля продаж лекарственных препаратов. Методики базируются на предложениях по использованию современных методов управленческого учета и методического инструментария контроля.

Изложение всех вопросов дано с корректным использованием материалов базовых работ по управленческому учету и контролю, сопровождается авторскими предложениями по уточнению и привязке общеметодологических позиций к специфике исследуемой отрасли. Предложения автора аргументированы и подтверждаются технико-экономическими обоснованиями и расчетами.

Основные выводы работы прошли широкую апробацию – обсуждены на международных и российских конференциях, опубликованы в 40 научных работах, авторским объемом 81,73 п.л., в т.ч. в 17 статьях в научных журналах, одобренных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Результаты исследования используются на предприятиях фармацевтической промышленности России, что подтверждено соответствующими документами.

При исследовании использован широкий круг нормативных материалов и научные работы (список источников содержит 254 позиции, в т.ч. 6 на иностранном языке).

В работу включено 21 приложение, в которых изложены подробные методические материалы и технико-экономические расчеты по аналитической обработке данных управленческого учета и использованию информации в процессе контрольных процедур. Все это свидетельствует о глубине, обоснованности выводов и практических рекомендаций, сформулированных в работе Горлова В.В.

Автореферат и опубликованные работы достаточно полно отражают основные положения научной новизны и практической значимости работы.

Основные положения исследования, содержащие научную новизну и имеющие практическую значимость

1. В работе поставлена и реализована задача организации управленческого учета не только на стадии производства, но и в процессе продаж лекарственных препаратов, что обеспечивает устойчивую обратную связь процесса распределения и реализации продукции с составлением оперативного плана производства. Это особенно важно для такой отрасли как фармацевтическая, т.к. в этом случае активное влияние на хранение сырья и готовой продукции оказывает срок ее годности, что предъявляет особые требования к организации логистических процессов – закупки и реализации. Управленческий учет на этой стадии имеет особые черты, которые четко показаны в работе. В работе показано их влияние на общую постановку управленческого учета.

2. Трактовка управленческого учета как интегрированной и сложной системы, включающей внутренний контроль, бюджетирование, мониторинг, обосновано во многих работах по управленческому учету. Горлов В.В. уточнил ряд позиций, показав роль управленческого учета как интегратора этой комплексной системы, позволяющей обеспечить превентивную направленность учета, способствующего формированию релевантной и своевременной информации, позволяющей принимать корректировочные решения и предупреждать возникновение непроизводительных расходов и потерь.

3. Внутренний контроль представлен в работе как важнейшая функция управления, присутствующая наряду с учетом и анализом на всех стадиях управленческого цикла. Это позволяет четко выделить основные блоки СВК–организационный, определяющий структуру этой функции управления; обеспечивающий, т.е. формирующий внутренние регламенты деятельности отдельных структурных подразделений и контрольную среду; информационно-аналитический, обеспечивающий информационное и аналитико-консультационное сопровождение процесса обоснования и принятия управленческих решений; методический, определяющий контрольные процессы, методический инструментарий контрольных процедур. Это позволяет с одной стороны обосновать системный характер контрольной функции, а с другой стороны, выделить оперативные учетные процессы как интегратор функции контроля, обеспечивающий системный подход к планированию и оценке деятельности подразделений организации.

4. Бесспорный интерес представляет обоснование необходимости реального контроля в противовес формальному, раскрытие его сущности как непосредственного участника в контроле всех основных бизнес-процессов, что непосредственно соответствует требованиям, которые предъявляются к СВК рекомендациями, разработанными Министерством финансов Российской Федерации для успешной реализации требований пункта 19 ФЗ-402 «О бухгалтерском учете».

5. Предлагаемая автором классификация центров ответственности достаточно интересна и практически важна, т.к. ориентирована на реализацию функционального контроля, что типично для исследований в области управленческого учета и контроля на стадии производственного процесса, но существенно меньше используется при формировании центров ответственности (снабжение, производство, реализация, управление).

6. Самостоятельное значение имеют предложения автора по уточнению статей калькуляции и методам распределения косвенных расходов в фармацевтической промышленности, учитывая возможность получения разных препаратов из одного сырья и их параллельное производство на одном и том же оборудовании. Несмотря на то, что это общеметодологические вопросы, в работе хорошо раскрыты их специфические черты в фармацевтическом производстве. Самостоятельный интерес представляет предложение о совместном использовании системы таргет-костинг в сочетании с кайдзен-костинг, что позволяет обеспечить соблюдение стандартного качества при снижении себестоимости производства лекарственных препаратов. При изучении этих вопросов автор ориентируется на опыт работы крупных фармацевтических российских и зарубежных компаний.

7. Бесспорно, к положениям научной новизны можно отнести исследование бизнес-процессов продаж лекарственных препаратов. На основе анализа товародвижения лекарственных препаратов показана специфика формирования ассортиментной, ценовой, сбытовой политики, стратегии развития оптовой и розничной торговли. В работе даны конкретные предложения по оптимизации оборачиваемости ресурсов в фармацевтической промышленности, обеспечивающие рациональное использование ресурсов. В работе предложена методика имитационного анализа товародвижения. Значительный интерес представляют предложения по организации маркетинговой работы на рынке лекарственных препаратов.

8. Серьезное практическое значение имеет предложенная методика прогнозирования продаж на основе анализа и оценки рейтинга активности

отдельных показателей. Этот анализ становится основой составления прогнозного бюджета продаж с учетом выбранной ценовой политики и системы скидок для определенных групп препаратов.

9. Заслуживают внимания предложения автора об использовании системы многомерных счетов учетной системы, позволяющих отражать систематические измерения, обеспечивающие прозрачность контроля поступающей информации и ее изменения в учетной системе, оптимизировать и обеспечивать стратегическую эффективность взаимодействия бухгалтерского, управленческого и налогового учета. Предложенная система многомерных счетов дополняется сбалансированной системой показателей, выстроенной по бизнес-процессам и позволяющей сориентировать оценку отдельных центров ответственности на получение не частного эффекта деятельности отдельных подразделений, а интегрированного эффекта экономического субъекта в целом.

10. Весьма полно представлена концепция информационного обеспечения СВК, включая информацию, формируемую в бухгалтерском учете в процессе анализа и прогнозирования и внеучетные источники информации, что способствует концептуальной установке исследования и позволяет своевременно принимать оперативные и стратегические управленческие решения.

11. Оригинальная часть работы связана с организацией контроля за хранением лекарственных препаратов с учетом затрат на этот процесс и оценки сохранения качества продукции. Кроме того, в работе показано как правильное формирование заказов и гармонизация с партиями производства может обеспечить оптимизацию движения финансовых потоков и способствовать росту объема продаж.

Кроме отмеченных позиций в работе имеется много интереса частных предложений, которые свидетельствуют о глубоком знании автора как общетеоретических, методологических вопросов учета и контроля, так и специфики фармацевтического производства.

Изучение содержания и выводов исследования, практических предложений по формированию и использованию методик управленческого

учета, контроля, бюджетирования позволяет сделать вывод, что диссертация Горлова В.В. представляет законченную работу, в которой сбалансировано представлены теоретические положения развития учетно-контрольных процессов, методологии и методики постановки учетно-аналитической и контрольной деятельности, ориентированной на специфику бизнес-процессов конкретной отрасли, что обеспечивает организацию информационного обеспечения управления, позволяющую своевременно выявлять нежелательные отклонения, определить причины их возникновения и разработать меры по их устранению.

Учитывая значимость теоретико-методологических положений исследования и практическую значимость рекомендаций, представляется целесообразным направить основные выводы работы в Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, в Департамент развития секторов экономики Минэкономразвития России, в Минпромторг России и Институт профессиональных бухгалтеров торговли.

Дискуссионные положения и замечания

Отмечая актуальность исследования и полностью поддерживая его основные положения, выводы и рекомендации по развитию управленческого учета и системы внутреннего контроля, высоко оценивая теоретико-методологический уровень работы, следует обратить внимание на ряд положений, которые нуждаются в определенном уточнении и дополнительной аргументации.

1. Разделяя подход автора к широкому пониманию управленческого учета, который является интегратором учетного процесса, системы внутреннего контроля, бюджетирования, рассматриваемого как оперативное планирование и контроль за исполнением бюджетов, хотелось бы более четкого изложения взаимосвязи управленческого учета и нормирования. В этом случае необходимо более широко представить организацию оперативного управления (регулирования и координации) по отклонениям. Эти вопросы достаточно

глубоко были исследованы в работах российских ученых, прежде всего, специалистов свердловской (екатеринбургской) школы и могут быть адаптированы к современным условиям. При такой постановке вопроса более понятным становится актуальность применения стандарт-кост в фармацевтической промышленности. В то же время в современных условиях неустойчивой среды функционирования экономических субъектов данные внутреннего контроля и выявления регулярных отклонений от установленных норм может стать сигналом к их пересмотру, что, прежде всего, касается нормирования прямых материальных затрат. Этот аспект взаимосвязи управленческого учета, внутреннего контроля и нормирования целесообразно развить.

2. Автор, при выстраивании методологической линии работы, сделал основной акцент на учет затрат, рассматривая их как традиционный объект управленческого учета. Однако по логике исследования управленческий учет, ориентированный на развитие организации должен включать учет производства, прежде всего, обоснование структуры выпуска продукции и определение эффективного ассортимента, что может быть обеспечено при использовании системы учета стандарт-кост при регулировании маржинального дохода.

3. Требуется более глубокого обоснования предложения о выделении затрат на проведение научных исследований и затрат по исследованию качества продукции и производственных процессов. Во-первых, надо обосновать, что они являются постоянными и иммонетными бизнес-процессу производства, иначе их можно учитывать в соответствии с требованиями ПБУ-17 «Учет затрат на НИОКР и технологические разработки». Если исследования направлены на создание новых лекарственных препаратов, новых технологий их производства, то они могут учитываться как нематериальные активы и амортизироваться за период их использования в бизнес-процессах (средний срок обновления препаратов определенной группы).

4. Выделяя основные элементы методологии управленческого учета, автор подчеркивает значимость разработки учетной политики и стандартов

управленческого учета. На наш взгляд, в настоящее время особое значение имеет именно разработка стандартов внутреннего контроля во взаимной увязке со стандартами управленческого учета. О целесообразности такой работы свидетельствует опыт многих стран. Этот вопрос становится более актуальным в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). К сожалению, этот вопрос не получил должного развития в работе.

5. Высоко оценивая разработку бизнес-процесса продаж и те маркетинговые исследования, которые автор предлагает, вряд ли можно согласиться, что совсем не уделено внимание вопросам закупок, несмотря на то, что колебание цен на сырье в условиях свободного ценообразования может существенно повлиять на себестоимость продукции, цены и порядок закупок материалов.

6. В работе весьма интересно развернут вопрос об информационном обеспечении СВК, в т.ч. выделена бухгалтерская, прогнозно-аналитическая и внеучетная информация. К сожалению, автор не связал внеучетную информацию с направлениями предложенных маркетинговых исследований, что позволило бы контролировать ее формирование и влияние не только на внутренние расходы, но и дало бы возможность сравнить их с расходами других организаций через систему цен. Это способствовало бы ориентации внешней информации на оценку и повышение конкурентоспособности организации.

Отмеченные пожелания и замечания носят частный характер и не меняют общего положительного мнения о теоретическом уровне исследования, значимости теоретико-методологических выводов и методических рекомендаций. Учет пожеланий будет способствовать большей завершенности и обоснованности исследования.

Общий вывод

Диссертация Горлова Виктора Владимировича представляет завершенное научное исследование, в котором решена важная народно-хозяйственная проблема по развитию учетно-контрольных процессов в экономических субъектах. В диссертации всесторонне обоснована концепция развития

управленческого учета и внутреннего контроля фармацевтической отрасли с учетом специфики ее бизнес-процессов на всех стадиях воспроизводства. Отмеченное позволяет сделать вывод, что работа Горлова В.В. полностью соответствует требованиям, которые предъявляются к диссертациям на соискание ученой степени доктора экономических наук пунктом 9 «Положения о присуждении ученых степеней», утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года №842, а Горлов В.В. по уровню своей квалификации достоин присуждения ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Отзыв обсужден и одобрен на заседании кафедры «Аудит и контроль» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» 28 мая 2014 года протокол №10.

Заведующий кафедрой
«Аудит и контроль»
Финансового университета,
доктор экономических наук,
профессор

Роман Петрович Булыга

Профессор кафедры
«Аудит и контроль»
Финансового университета,
доктор экономических наук,
профессор

Маргарита Викторовна Мельник

125993, г. Москва ГСП-3
Ленинградский проспект, 49
ФГОБУ ВПО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»,
тел.8(495)683-35-44
e-mail:aik@fa.ru

