

ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ИХ РЕАЛИЗАЦИЯ В УСЛОВИЯХ ТОРГОВЫХ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ КОМПАНИЙ

© 2011 Ю.Б. Ржавина

кандидат экономических наук

E-mail: center_audita@mail.ru

Серьезные изменения, происходящие в России в последнее десятилетие, требуют пересмотра многих принципов, и прежде всего принципов организации управления экономическими субъектами. В статье рассмотрены основные принципы организации управленческого учета в приложении к деятельности торговых фармацевтических компаний.

Ключевые слова: управленческий учет, принципы организации, информационное поле, бизнес-среда, учетно-аналитическая информация.

Экономика любой страны представляет собой деятельность большого числа хозяйствующих субъектов. Развитие рыночных процессов в экономике требует изменения в подходе ведения своей деятельности всех участников экономических отношений, а условия хозяйствования, основанные на закономерностях и особенностях развития фармацевтического рынка, вызывают необходимость принципиально нового подхода к процессу управления. Сегодня значительно возросло информационное поле, увеличился объем информации для принятия управленческих решений и ужесточились требования к ее достоверности и своевременности, заметно расширилась нормативная база регулирования хозяйственной деятельности. Задачи управления сегодня требуют новых видов информации, генерирующихся учетно-финансовыми подсистемами каждой хозяйствующей структуры. От того, насколько эффективна и действенна эта система, насколько квалифицированно построен информационный обмен, зависит качество аналитической обработки представленных исходных данных и, как результат, качество и рациональность принятых на их основе конкретных управленческих решений, что в свою очередь отразится на успешности функционирования экономического субъекта.

Множество хозяйствующих субъектов в рыночной экономике получили право самостоятельно определять финансовую, производственную и кадровую политику, но даже сегодня немногие из них могут полноценно и качественно реализовать такое право. Разгосударствление экономики, возникновение множества новых малых и средних предприятий, увеличение частного сектора, воз-

растание значимости экономической категории “конкурентоспособность” порождают необходимость владельцев и управляющих экономическими субъектами ежедневно принимать разного уровня управленческие решения, направленные на достижение поставленных целей. Все большее распространение приобретают компьютерные системы, являющиеся хорошим инструментом поддержки управленческих решений и ведения бизнеса. Но даже в тех компаниях, где интенсивно используется современное программное обеспечение, большая часть управленческих процессов не имеет должной информационной поддержки. Это объясняется тем, что внедрение систем комплексного автоматизированного управления само по себе не означает формирования эффективной структуры информационной поддержки процесса принятия управленческих решений, а лишь создает программную и техническую базу для совершенствования системы управления. Находясь на стыке учета, организации, контроля, анализа и планирования деятельности, управленческий учет сегодня не ограничивается исчислением себестоимости, а рассматривает такие проблемы, как оценка эффективности, мотивация, поиск и обоснование наилучших решений возникающих проблем разного уровня¹. В рыночных отношениях основными условиями динамического развития каждого экономического субъекта выступают: способность достижения поставленных целей в деятельности, четкое и рациональное следование намеченным ориентирам и выработанным стратегиям развития, поддержание устойчивого финансово-экономического и правового положения. Успешное выполне-

ние перечисленных выше условий определяет эффективность системы управления.

В различных литературных источниках последних лет можно найти множество определений управленческого учета. В большинстве своем они достаточно типичны - авторы перечисляют некоторые функции, принципы и цели данного вида деятельности. Получается, что в целом управленческий учет - это некая совокупность конкретных действий, направленных на процесс управления.

В компаниях, относящихся к крупному, среднему и мелкому бизнесу, несмотря на различный потенциал привлечения работников к ведению управленческого учета, данная работа так или иначе ведется, поскольку есть главное - информационный обмен, причем не только внутри компании, но и между самой компанией и внешней по отношению к ней среде. Задача состоит в усовершенствовании и эффективности ведения данной работы. Информационный обмен может происходить путем сбора и обработки необходимых сведений и иногда требует контроля и анализа, но во всех случаях он формирует информационное поле, своеобразную "рамку" для принятия управленческих решений. Любое принимаемое управленческое решение должно быть направлено на достижение стоящих в данный момент перед организацией целей. А система информационного обмена должна обеспечивать этот процесс наилучшим образом².

Построение системы управленческого учета определено национальными традициями, размерами хозяйствующих субъектов, характеристикой выпускаемых продуктов и принципами управления. Исторически сложилось так, что в России весь учетный процесс ассоциируется с одной лишь бухгалтерией. В российских нормативных документах по учету понятие "управленческий учет" не фигурирует. Но современное управление бизнесом и управленческий учет - это не только удел работников бухгалтерии, занимающихся по определению бухгалтерским (финансовым) учетом, но абсолютно всех сотрудников компании. Современный подход к управлению бизнесом характеризуется тем, что сфера управленческого учета включает в себя весь комплекс не только финансовой, но и нефинансовой информации, имеющей отношение к эффективности деятельности, а также определенной финансовой информации для внешних пользователей не участвую-

щих в процессе управления, например, акционеров или кредиторов. И.В. Аверчев отмечает, что "управленческий учет и отчетность являются базисом финансового (бухгалтерского) учета и отчетности. Но не наоборот"³. И с этим нельзя не согласиться, ведь сфера управленческого учета по определению намного шире, чем сфера учета финансового. Финансовый учет охватывает информацию, которая используется в первую очередь не столько для внутреннего управления, сколько для регламентированного информирования внешних пользователей. Область пересечения управленческого и финансового учета соответствует их информационной базе - первичной учетной документации. База данных эффективно построенного управленческого учета является источником информации для финансовой, налоговой, статистической и экологической отчетности. Управленческий учет представляет собой одновременно и специфичную систему, и область исследования, являясь при этом важным элементом целостной системы управления.

Конечно, взаимосвязь финансового и управленческого учета очевидна и зависит от принятой методики формирования внутренних отчетных показателей и степени их согласованности с показателями внешней отчетности, а степень взаимосвязи проявляется в системах организации управленческого учета. Различия и сходства между управленческим и финансовым учетом подробно рассмотрены многими отечественными и зарубежными учеными (И.В. Аверчев, Д. Колин, Н.П. Кондраков, Т.П. Карпова, М.А. Вахрушина, И.Н. Черных, А.Д. Шеремет, Г.И. Просветов, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер и др.). Опираясь на изученный опыт в данном вопросе, можно отметить: несмотря на то, что первичная база этих видов учета одинакова, каждый факт хозяйственной деятельности классифицируется и отражается ими по-своему, в соответствии с требованиями и принципами данного вида учета.

Принцип (от лат. *principium* - основа, начало) - это основное, исходное положение какой-либо теории, учения⁴. Две базовые концепции - концепция достоверного и добросовестного отражения фактов хозяйственной деятельности и концепция приоритета содержания над формой - формируют среду учетных принципов. Под организацией управленческого учета понимается система условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и свое-

временной информации о хозяйственной деятельности, осуществления контроля над рациональным использованием ресурсов и управления деятельностью. Важнейшими целями управленческого учета выступают: формирование специально подготовленной отчетности для менеджеров различных уровней управления (финансовый учет лишь обобщает информацию на основе использования общих правил ведения учета) и выработка рекомендаций на будущее на основе анализа происшедших явлений. Это создает предпосылки к более эффективной реализации бухгалтерских принципов в системе управленческого учета и использованию им ряда собственных принципов, не свойственных финансовому.

Проанализировав источники информации и требования, предъявляемые к информационной базе управленческого учета, а также опираясь на ранее изученный вопрос сравнения управленческого и финансового учета, необходимо обозначить основные принципы его организации⁵:

1) непрерывность деятельности - выражается в отсутствии намерения самоликвидироваться; означает развитие в будущем; нацеливает на создание информационно-аналитического обслуживания решения долгосрочных проблем;

2) единство планово-учетных единиц измерения - обеспечивает между процессами планирования и учета прямую и обратную связь; позволяет создать реальную возможность для разработки методологии системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого и бухгалтерского учета, определения затрат и финансовых результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений;

3) четкое структурирование и оценка результатов деятельности структурных подразделений - является одним из основополагающих принципов построения системы управленческого учета; предусматривает определение тенденций и перспектив участия каждого подразделения в формировании прибыли от ведения хозяйственной деятельности;

4) преемственность и многократное использование учетно-аналитической информации для принятия решений (принцип комплексности) - упрощает систему управленческого учета и делает ее наиболее эффективной; проявляется в однократной фиксации данных в первичных документах и расчетах и многократном их использовании для всех видов управленческой деятель-

ности, что позволяет создать рациональную и экономичную систему учета и отчетности, так как из минимального количества данных можно получать максимально необходимое для управленческих решений количество информации;

5) системность коммуникационных связей внутри организации - проявляется в построении системы внутренней отчетности между всеми субъектами и объектами учета и анализа (на нулевом уровне учетная информация возникает в первичных документах и отчетах, на первом уровне группируется в сводных документах, на последующих уровнях проводятся объединение и формирование отчетных показателей в функциональных отделах, на самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений, и преобразование ее в результирующую);

6) бюджетный метод управления затратами и прибылью - используется в качестве инструмента планирования, контроля и регулирования деятельности;

7) полнота и аналитичность информации о носителях и объектах - проявляются через показатели внутренних отчетов; предполагает, что показатели, содержащиеся в отчетах, представлены в удобном, наглядно читаемом для анализа виде и не требуют дополнительной аналитической обработки; нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и потере оперативности управления;

8) периодичность предоставления аналитической информации - отражает цикл бизнеса; изменение временного плана может значительно уменьшить точность информации, подготовленной управленческим учетом.

Очевидно, что принципы, свойственные управленческому учету, позволяют ему решать комплекс взаимосвязанных задач оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования как отдельных участков бизнеса, так и всей хозяйственной деятельности, а также создания оптимальных мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать и взаимосвязывать интересы и цели отдельных подразделений и бизнес-процессов экономического субъекта с общими конечными тактическими и стратегическими целями. Это, в свою очередь, позволит реализовать основную цель управленческого учета: обеспечить информационную поддержку в принятии рациональных, эффективных управленчес-

ких решений, направленных в конечном итоге на максимизацию прибыли при условии сохранения ее капитала⁶.

Соблюдение принципов управленческого учета позволяет построить его систему такой, чтобы она максимально соответствовала главной цели выбранного вида деятельности. На выбор системы управленческого учета оказывают влияние разные факторы⁷:

1) экономические - состояние и специфика отрасли, условия деятельности, рыночная конъюнктура, ценообразование и налогообложение, инвестиционный климат;

2) организационные - структура экономического субъекта, распределение ответственности, уровень исполнительской дисциплины, профессионализм работников и их умение быстро адаптироваться к новым условиям;

3) юридические - состояние правовой базы финансовой, коммерческой и трудовой деятельности;

4) социальные - мотивация труда, психологический климат в коллективе, ценностные установки.

Процесс управленческого учета состоит в составлении бюджетов, отражении фактических данных в аналитическом и синтетическом учете и отчетности, контроле и анализе исполнения бюджетов, подготовке соответствующей информации для принятия рациональных решений в различных ситуациях. Одним из главных критериев выбора той или иной системы управленческого учета являются те выгоды, которые она принесет в управление. Система управленческого учета действует посредством ряда функций, которые можно разделить на две основные группы⁸:

1) функции, обеспечивающие организацию информационных потоков - представление информации, анализ, планирование;

2) функции, определяющие содержание информационных потоков - координация, мотивация, контроль.

Цель управленческого учета достигается посредством решения ряда задач, которые сами по себе могут конкретизироваться задачами более низкого уровня. Конечно, можно сформулировать множество различных задач и подзадач, решаемых в системе управленческого учета. Но в любом конкретном случае такой набор индивидуален и зависит от целей и задач рассматриваемого экономического субъекта, от того, какая ситуа-

ция сложилась в его бизнес-среде, какой рыночной стратегии и тактики придерживается его руководство, насколько формализованы и стандартизованы учетно-аналитические процедуры и процесс принятия решений на разных уровнях.

Торговые фармацевтические компании, занимающиеся розничными продажами лекарственных средств (те же аптеки), в соответствии с направлением своей деятельности (торговля) осуществляют продажи, поэтому многие бизнес-процессы здесь те же, что и в обычном розничном магазине. В качестве основных задач, решаемых в системе управленческого учета розничных торговых фармацевтических компаний в рамках названных функций, можно назвать следующие:

1. Предоставление информации: оценка запасов; обоснование продажных цен; исчисление прибыли; формирование информации о доходах и расходах; разработка и предоставление на следующий уровень различных внутренних отчетов.

2. Анализ: определение путей наиболее эффективного использования имеющихся ресурсов, в том числе и ограниченных; выявление возможности роста внутренних резервов и межпериодная оптимизация финансового результата; подготовка информации для принятия управленческих решений о структуре и объемах товарной массы, о способах финансирования различных проектов, бизнес-процессов, видов деятельности и т. д.

3. Планирование: прогнозирование будущих значений используемых показателей; разработка оперативных и тактических планов; подготовка необходимой информации для принятия решений о системе краткосрочных или долгосрочных целей и задач.

4. Координация: координация деятельности различных сегментов бизнеса; оптимизация структуры бизнеса; организация текущего обмена необходимой информацией между подразделениями и менеджерами различных уровней.

5. Мотивация: мотивация сотрудников и менеджеров различных уровней; разработка способов участия сотрудников и менеджеров различных уровней в прибыли компании; оптимальное разграничение сфер ответственности менеджеров различных уровней; выработка способов оценки эффективности работы подразделений и менеджеров различных уровней.

6. Контроль: организация внутреннего финансового контроля; организация внутреннего аудита.

Суть исследуемого вида деятельности схожа с деятельностью торгового предприятия, которую составляют товарно-денежные отношения и товарообменные операции. Торговая фармацевтическая компания является одновременно торгово-технологической системой, способствующей преобразованию ресурсов (материальных, трудовых, финансовых, информационных и т.д.) в товары и услуги, социальной системой, в которой происходит взаимодействие членов трудового коллектива, и организационно-экономической системой, в которой целенаправленно координируется их деятельность. Торговая фармацевтическая компания - открытая система, поскольку постоянно обменивается с внешней средой информацией, регулирует свои входы (вводимые ресурсы - вклад) и выходы (выпуск - результат) и состоит из двух самостоятельных и взаимодействующих составляющих - объекта и субъекта. В качестве объекта воздействия в системе торговой фармацевтической компании рассматривается совокупность материальных условий, технологических, организационных процессов, а также отношений между работниками во время выполнения компанией функций по обслуживанию населения - продажи лекарственных средств и прочих товаров аптечного ассортимента. Субъектом является специальная группа людей (аппарат управления), которая посредством форм экономического воздействия осуществляет целенаправленное функционирование объекта и включает в себя управление маркетингом, финансами, бизнес-процессами и т.д. Причем воздействие субъекта на объект в системе торговой фармацевтической компании может совершаться только при условии циркулирования (движения) информации. Под внутренней средой торговой фармацевтической компании понимается весь ее хозяйственный механизм, под внешней средой - все условия и факторы (социальные, технологические, экономические, экологические, политические, рыночные и отраслевые), возникающие в окружающем мире независимо от деятельности компании, но оказывающие влияние на состояние ее внутренней среды. Таким образом, внешняя среда воздействует на компанию через вход, а компания, в свою очередь, воздействует на внешнюю среду через выход.

Торговая фармацевтическая компания как социально-экономическая система, функционирующая в условиях рыночной экономики, пред-

ставляет собой специфичную деятельность - фармацевтический бизнес. Приоритет содержания над формой определяется действием объективных экономических законов. Основа деятельности розничной торговой фармацевтической компании состоит в обеспечении рынка качественными медицинскими препаратами. Исходя из специфики фармацевтической деятельности, насыщение рынка должно происходить своевременно, в ассортименте, способном полноценно удовлетворять потребности населения. В современных рыночных условиях можно выделить ряд отличительных особенностей, определяющих характер ведения исследуемой деятельности, протекания составляющих ее бизнес-процессов и, соответственно, особенностей организации управленческого учета. Необходимо отметить крайне высокую степень влияния на фармацевтический бизнес состояния внешней среды. Так, политика государства в сфере здравоохранения, лекарственного и социального обеспечения определяет объемы финансирования лечебно-профилактических учреждений, льготного лекарственного обеспечения населения и, следовательно, интерес и реальность развития частного фармацевтического сектора. Жесткость государственного регулирования фармацевтической отрасли и регламентация большинства параметров фармацевтической деятельности, связанных с движением материального потока, а также наличие промежуточного потребителя на рынке - врача, назначающего лекарственное средство и тем самым напрямую влияющего на ассортимент, объемы реализации и прибыль розничной торговой фармацевтической компании существенным образом сказываются на протекании и логистических, и маркетинговых бизнес-процессов компании. Состояние социально-экономических и экологических факторов, обуславливающих уровень заболеваемости населения, определяет ассортимент лекарственных средств, а состояние социокультурных факторов влияет на объемы продаж и прибыль прочих товаров аптечного ассортимента. Технологические факторы формируют реальную возможность совершенствования управленческих технологий в фармацевтической отрасли и возможность, как минимум, оптимальной частичной автоматизации систем управления бизнес-процессами. В первую очередь сказывается специфика ведения фармацевтической деятельности и малочисленность персонала торговой фар-

мацевтической компании, занимающейся розничными продажами и относящейся к малому бизнесу. Оценка эффективности функционирования торговой фармацевтической компании производится с помощью обратной связи, свидетельствующей об уровне удовлетворенности потребителей, состоянии рыночной конъюнктуры, динамике отраслевых и макроэкономических показателей, результативности и эффективности бизнес-процессов и т.д. Обратная связь обеспечивает поступление информации о востребованности услуг такой торговой фармацевтической компании.

Следует отметить, что методика и технология организации учета все более и более определяются именно управленческой задачей, стоящей перед торговой фармацевтической компанией, так как результат работы во многом зависит от эффективности управления. Только в результате четкой организации всех участков деятельности работа розничных торговых фармацевтических компаний может быть экономически эффективной в течение долгого времени. Управленческий

же учет формирует своего рода стандарты, обеспечивающие поддержание всей системы управления на соответствующем уровне. Без эффективной системы управленческого учета само управление может оказаться неэффективным.

¹ Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник. М., 2005.

² Там же.

³ Аверчев И. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2009.

⁴ Универсальный словарь иностранных слов русского языка / под ред. Т. Волковой. М., 2000.

⁵ См.: Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. 6-е изд., испр. М., 2007; Жарикова Л.А. Управленческий учет: учеб. пособие. Тамбов, 2004; Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004; Кукукина И.Г. Управленческий учет: учеб. пособие. М., 2004.

⁶ Вахрушина М.А. Указ. соч.

⁷ Кукукина И.Г. Указ. соч.

⁸ Волкова О.Н. Указ. соч.

Поступила в редакцию 05.01.2011 г.