

© Федоров А. А., 2016

Иркутский государственный университет, г. Иркутск

Данная статья посвящена вопросу применения проектного управленческого учета в фармацевтической отрасли. В статье рассмотрена сущность управленческого учета. Затем дается определение управленческого учета и методы его формирования. Данная статья также содержит подтверждение актуальности применения управленческого учета в фармацевтической отрасли. Приведено сравнение бухгалтерского и управленческого учета. Также в статье описаны особенности постановки управленческого учета именно в фармацевтической отрасли.

*Ключевые слова:* учет, управленческий учет, система бюджетирования, затраты, управление, принятие решений.

**Н**а территории России, до настоящего времени, в литературе по данной теме, нет четкой трактовки понятия «управленческий учет». Среди отечественных авторов, изучающих данную проблему, отсутствует единое мнение о его роли, месте в системе управления компанией и сущности управленческого учета.

В российской литературе по управленческому учету данный термин появился после публикации научных работ Н.Г.Чумаченко («Учет и анализ в промышленном производстве США», 1971), С.С. Сатубалдина («Учет затрат на производство в промышленности США», 1980) [1, с. 64-65].

Как отмечает В.Ф.Палий и Рей Вандер Виль, «суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью». Далее они подчеркивают, что «от управленческого учета обязательно требуется основное внимание уделять будущему и тому, что можно сделать, чтобы повлиять на ход дел. Прошлое нельзя изменить, но его можно исследовать с целью руководства на будущее» [2].

По мнению А. Д. Шеремета, изучение особенностей управленческого учета позволяет говорить о том, что он служит для:

- «предоставления необходимой информации администрации для управления производством и принятия решений на будущее;
- исчисления фактической себестоимости товаров (работ и услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов;
- определения финансовых результатов по реализованным изделиям или их группам, новым технологическим решениям, центрам ответственности и другим позициям» [3].

В наше время очень высока скорость потока информации, поэтому, управленческий учет

выступает в качестве стратегии и тактики компании, её основным информационным фундаментом управления внутренней деятельностью организации. Базовое назначение управленческого учета — это своевременное предоставление аутентичной информации руководству компании для принятия, быстрых и заведомо верных управленческих решений.

Анализ отечественной и зарубежной литературы позволил сформировать основные взгляды авторов на проблему формирования управленческого учета.

Большинство из авторов отмечают следующее:

- вся информация, получаемая управленческим учетом, рассчитана для применения непосредственно внутри компании, поэтому данные управленческого учета можно назвать коммерческой тайной;
- данные системы управленческого учета применяются руководством для принятия заведомо верных управленческих решений;
- одну из самых больших частей в системе учета составляет информация о затратах организации;

Некоторые из авторов (О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова, Б. Нидлз, Л. Чмель, и др.) поддерживают мнение, что основным назначением управленческого учета является агрегирование информации, её регистрация и группировка непосредственно учетной информации, то есть в их понимании система управленческого учета — это один из пунктов бухгалтерского учета.

Выше названные авторы считают, что:

- объектами управленческого учета выступают затраты и результаты;
- данные собранные посредством системы могут использоваться только для принятия своевременных решений;
- учетная информация служит для контроля над структурными подразделениями компании [3].

Но подавляющее большинство авторов (Т. П. Карпова, В. Э. Керимов, С. А. Николаева, А. Д. Шеремет и другие) считают, что система управленческого учета необходима для нормирования, планирования, контроля и анализа деятельности компании [4, 5].

Очевидно что, система управленческого учета показывает не только информацию о затратах и результатах деятельности, но и некоторые другие составляющие, информация о которых необходима для принятия своевременных управленческих решений.

Данные полученные посредством управленческого учета могут использоваться для задач разного рода, например таких как: принятие как текущих (оперативных), так и стратегически важных (долгосрочных) управленческих решений. Информационный поток управленческого учета предназначен для того, чтобы руководство могло грамотно управлять как компанией в целом, так и её подразделениями в отдельности.

Исходя из этого, вторая группа авторов определяет управленческий учет обширную

интегрированную в компанию систему, позволяющую организации стратегически развиваться.

Система управленческого учета, с одной стороны, — это система управления бюджетами организации (то есть планирования) и система оценки деятельности предприятия и его подразделений, а с другой — это более подробная система организации учета для целей контроля за деятельностью организации, то есть это управленческий, нежели бухгалтерский инструмент.

Можно сделать вывод, что система управленческого учета основывается на финансовом учете, но с другой стороны не является четкой системой «исключительно учета». Отразим схематически зависимость управленческого и бухгалтерского учета (рис. 1).

Назначение бухгалтерского учета — это составление отчетных документов установленного содержания, в основном ориентированных на внешних пользователей.



Рис. 1. Взаимосвязь управленческого и финансового учета [4]

Главная задача, которую решает управленческий учет, это — своевременное предоставление, достоверной информации руководящему составу фирмы, для принятия ими верных управленческих решений.

Бухгалтерский учет обязателен для компании, управленческий нет. Обязательность ведения бухгалтерского учета, определяется Федеральным законом Российской Федерации (далее РФ) от 21.11.1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция от 28.06.2013 г.), действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ. Необходимость ведения управленческого учета компания решает самостоятельно. Ведение данного типа учета считается обоснованным, если информация получаемая от управленческого учета более ценна, чем затраты на его организацию и ведение.

Бухгалтерский учет направлен на отражение хозяйственных операций, прогнозируемые данные он не отражает. Система управленческого учета —

это в основном учет затрат, выявление факторов вызывающих отклонения от оптимального состояния.

Бухгалтерский учет жестко регламентируется законодательством и должен производиться в соответствии с инструкциями, разработанными государственными органами. Ведение управленческого учета в каждой компании ведется по-разному, в соответствии со спецификой деятельности и особенностями управленческих задач.

Информацией получаемой из бухгалтерского учета пользуются в основном налоговые органы, инвесторы, собственники, органы государственной власти, то есть, внешние потребители. Данные получаемые из управленческой отчетности предназначены исключительно для руководителей организации (менеджеров) разного уровня полномочий и ответственности, в зависимости от этого им предоставляется разного рода информация.

Бухгалтерский учет ведется путем двойной записи на взаимосвязанных бухгалтерских счетах. При ведении управленческого учета от этих принципов можно отказаться. Отслеживание издержек, доходов и активов можно вести статистическими методами, выборки, сравнения.

Бухгалтерский учет ведется по организации в целом, рассматривает ее как единую систему. Все учетные данные отражаются в обобщенных по компании суммах, без разделения их по структурным подразделениям или видам деятельности. Нарушение методологии финансового учета преследуется по закону.

Ведение управленческого учета не регулируется никакими органами или внешними документами. Управленческий учет ведется по центрам ответственности, секторам рынка, местам формирования затрат, причинам и отклонений и только при необходимости обобщается по компании.

В этих двух видах учета, отличается не только их содержание, но и периодичность. Бухгалтерская отчетность может быть составлена за месяц, квартал или год; сроки и форма представления определяются нормативными документами, а в управленческом учете периодичность и форма получения информации может быть любой: ежедневной, еженедельной, ежемесячной — в зависимости от нужд и задач органа запрашивающего информацию. Некоторые отчетные данные формируются по мере их необходимости или к определенному сроку.

Данные, которые организация может получать от финансового учета, характеризуют результат определенных действий за прошедший период времени, отображает их по принципу «как это было». Информация из управленческого учета ориентируется на решение «как это должно быть». Сбор фактических данных для управленческого учета тоже важен, но в основном как база для принятия решений. Управленческий учет не может заменить бухгалтерский и не может продублировать его. Он опирается на его данные о фактических затратах и результатах деятельности, долговых обязательств, изменении стоимости активов и источников их формирования.

Точность данных управленческого и бухгалтерского учета, вычисления показателей их отчетности может отличаться. Бухгалтерские отчеты должны быть максимально точными, ведь внешние пользователи могут отнестись с недоверием к содержанию бухгалтерской отчетности. Для управленческого учета допустимы примерные оценки, ориентировочные показатели, вероятностные расчеты. Здесь решающую роль играет быстрота получения данных (с целью оперативного их использования), их многовариантность и удобство использования.

Потребность в формировании системы управленческого учета обусловлена требованиями

к защите коммерческой тайны деятельности предприятия, при которой принимаются управленческие решения. Данные бухгалтерской отчетности доступны практически для всех. Это можно сказать и о бухгалтерском учете, который открыт для проверок налоговыми службами и аудиторам. Организация бухгалтерской отчетности должна быть понятной. Данные, предоставляемые управленческим учетом, должны быть конфиденциальными и не доступными для лиц, не имеющих отношения к деятельности организации. К управленческим отчетам должны иметь доступ только высшие менеджеры компании, опирающиеся на данную информацию в процессе принятия управленческих решений.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод о том, что управленческий учет разнится с бухгалтерским, прежде всего тем, что данные его отчетов используются внутренними потребителями информации. Главной целью управленческого учета является сбор данных и последующее их предоставление руководящему составу с целью управления организацией.

Высшая цель управленческого учета — помощь руководству принимать заведомо верные управленческие решения. Строгое следование формам отчетности и инструкциям это прерогатива простого бухгалтера, а эксперт в сфере управленческого учета может выбирать любые формы отчетности, инструкции, методы и приемы анализа данных, для таких специалистов, главное — правильно понять происходящие на предприятии экономические процессы и вовремя среагировать на сложившуюся ситуацию, сообщив об этом руководителю. Управленческий учет — это не что иное, как система информационной поддержки управления.

Для того чтобы перейти к анализу методологии управленческого учета, необходимо ввести несколько основных положений по формированию системы управленческого учета в компании.

Элементы системы управленческого учета присутствуют в любой компании, поэтому, необходима их агрегация и систематизация в логически завершенную, полную и целостную систему управленческого учета. При определении этого положения принимался во внимание тезис А.Черненко: «управленческий персонал, так или иначе, организует некую среду управленческой информации для поддержки принятия своих решений».

Расходы на формирование и постановку системы управленческого учета не должны быть больше эффекта, который понесет за собой внедрение данной системы.

Обязательная вовлеченность управленческого персонала на первых этапах разработки и на этапе внедрения, обязательное условие формирования и внедрения системы управленческого учета [6, с. 15-16].

Сложностью в формировании системы управленческого учета в коммерческой компании выступает большое количество данных, которые учитываются при принятии управленческих решений, а также методы их обработки. Разные исследователи по-разному находят состав этих методов. К примеру, М.А.Вахрушина объясняет, что методы управленческого учета включают в состав элементы методов финансового учета, математические методы, приемы экономического анализа, индексный метод. Из-за этого количество составляющих управленческого учета увеличивается за счет добавления новых методов, таких как статистический и математический. О. Е. Николаева и Т. В. Шишкова отмечают, что управленческий учет включает в себя методы управления затратами и калькулирования себестоимости, бюджетирование и планирование, анализ и контроль исполнения бюджетов, работу с отклонениями, предоставление информации для ситуационного принятия решений. Это значит, что в состав методов управленческого учета входят методы, используемые в процессе управления компанией, например управление по отклонениям, управление затратами [7, с. 46-47].

Так как многие специалисты утверждают, что управленческий учет нужен для подготовки и предоставления информации для принятия управленческих решений, то в структуру элементов должны включаться приемы и способы, позволяющие это сделать. Для этого в структуру системы управленческого учета следует включать не только традиционные методы финансового учета, а еще и специфические, которые помогут обобщить аналитические, плановые и контрольные данные.

Первостепенным пунктом управленческого учета является учет затрат и калькулирование себестоимости. В данный процесс включены следующие методы:

- определение точки безубыточности;
- бюджетирование;
- по процессный учет затрат используется в серийном производстве однородных товаров или при непрерывном производственном цикле, затраты распределяются на продукцию, произведенную за определенный период;
- проектный учет затрат (job order cost accounting, позаказный метод) — данный метод используется при реализации специального заказа. Образовавшиеся затраты распределяют на каждый проект или на продукцию, для которой потребовалось какое-либо изменение в производственном цикле;
- поперечный учет затрат используется для массового производства, это значит, что сырье или материалы последовательно превращаются в готовую продукцию;

- нормативный учет затрат, представляет собой набор смет и норм затрат, на основе которых возникает предварительный подсчет нормативной себестоимости продукции, а в конце отчетного периода считаются отклонения от нормы;

- инвентарно-индексный метод учета затрат: в дано методе себестоимость выпущенных товаров считают на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца;

- директ-костинг — накладные расходы относятся непосредственно на счета реализации, а себестоимость продукции рассчитывают в объеме прямых затрат на производство;

- метод ABC (activity-based costing) — это техника количественного измерения затрат и результатов действий, ресурсов и объектов затрат (включая, когда возможно, и накладные расходы). ABC измеряет затраты организации на факторы производства и управления и накладывает их на определенную структуру процессов. Соотнесение затрат и процессов может быть выполнено как строгим образом, так и «креативными» методами. Вне зависимости от метода, ABC является процессом упрощения решений, принимаемых лицами, оценивающими процессы, и высшим руководством. Этот процесс основан на затратах, связанных с действиями, а не с обобщенным распределением затрат [8, с. 20–24].

В современных компаниях термин, бюджетирование — это система согласованного управления отдельными подразделениями компании на основе систематического сбора и обработки экономических данных в условиях динамично развивающегося бизнеса. Основной задачей системы бюджетирования является повышение эффективности работы хозяйствующего субъекта на основании целевой ориентации и координации всех событий, охватывающих изменение хозяйственных средств организации и их источников, определение рисков и их минимизация, а также повышение гибкости в деятельности экономического субъекта.

Определение бюджета в последние несколько лет заняло прочное место в трудах отечественных экономистов. Так, Е. С. Стоянова определяет систему бюджетирования компании как «количественное воплощение плана, характеризующее доходы и расходы на определенный период, и капитал, который необходимо привлечь для достижения заданных планом целей», данное определение практически аналогично мнению практикующих американских бухгалтеров [9].

Похожую трактовку системы бюджетирования можно встретить и у профессора И.А.Бланка, который определяет систему бюджетирования как «оперативный финансовый план, разрабатываемый

обычно в рамках до одного года, отражающий расходы и поступления средств по отдельным направлениям хозяйственной деятельности, отдельным видам операций, отдельным инвестиционным проектам» [10].

Нельзя не упомянуть, что отечественные экономисты часто подчеркивают, что система бюджетирования, есть инструмент управления экономической деятельностью компании, позволяющей научиться, не только управлять финансовой деятельностью, но и регулировать отношения как внутри субъекта, так и с внешней средой. Как отмечает В. Н. Самочкина, система бюджетирования «представляет собой выраженные в конкретных показателях цели, альтернативы достижения целей, последствия воздействия альтернатив на цели, фактические результаты

реализации управленческих решений, отклонения от запланированных результатов» [11].

Бюджет — это таблица, содержащая плановые и фактические показатели, описывающие динамику развития объектов и бизнес-процессов предприятия [12].

Бюджет консолидирует учетную информацию по определенному объекту или направлению бизнеса. Бюджет составляется, опираясь на нормы, заранее принятые в этом объекте или направлении, с учетом их прошлого опыта функционирования (рис.2).

Реальный опыт формирования системы бюджетирования в компаниях, резюмированный А. М. Карминским и другими практиками, позволяет сформировать пять базовых принципов формирования системы бюджетирования [13].



Рис. 2. Консолидация бюджета [12]

- согласованность целей, требующая, чтобы процесс формирования системы бюджетирования происходил «снизу вверх», так как нижестоящее руководство лучше владеет рыночной ситуацией и со своей стороны обеспечит лучшую реализуемость бюджетных показателей. Затем идет процесс корректировка бюджетных планов с руководителями высшего звена, которые утверждают бюджет, не противоречащий целям организации, после этого процесс изменяет свое направление и движется по схеме «сверху вниз»;

- расстановка приоритетов в отношении задач регулирования системы бюджетирования, данный аспект помогает использовать ресурсы, находящиеся в ограниченном количестве более рационально;

- соподчиненность, означает, что каждое из подразделений компании занимается планированием только тех экономических показателей, на которые может оказывать влияние;

- ответственность, заключается в передаче каждому подразделению компании функции контроля над исполнением своей части бюджета с возможностью корректировки бюджета.

- постоянство целей, заключается в том, что определенные величины, взятые за основу, не

меняются кардинальным образом в течение периода действия бюджета.

Система бюджетирования способствует оптимизации финансовых потоков, необходимо заранее определить периоды контроля деятельности компании и необходимость внешнего финансирования. При помощи системы бюджетирования можно выявить наиболее слабые места в управлении компанией и вовремя среагировать на отклонения.

Таким образом, рассмотрев главные характеристики термина «система бюджетирования», становится понятно, что данный аспект деятельности компании имеет значительное воздействие на финансовое состояние в целом. Просто говоря, система бюджетирования — это планирование каких-либо показателей деятельности, а сам «бюджет» — это таблица, в которой содержатся фактические и плановые величины, которые описывают развитие бизнес-процессов и объектов в динамике развития предприятия. Система бюджетирования, опираясь на основные принципы, реализовывает важнейшие функции деятельности компании, такие как контроль и планирование, и ряд второстепенных —

координация, коммуникация, ориентация на достижение целей, повышение профессионализма.

В современных условиях развития, можно заметить, что место бухгалтерского учета в организации меняется, об этом свидетельствуют векторы развития учетной практики. К его функциям можно отнести не только непосредственный учет хозяйственной деятельности, а так же анализ, систематизацию, аккумулирование, интерпретацию и передачу информационного потока, который необходим для управления деятельностью компании в настоящем времени, опираясь на перспективные цели развития предприятия. При использовании данных бухгалтерского учета для принятия управленческих решений, произошло разделение учетов на бухгалтерский, управленческий и финансовый.

Руководящему составу и бухгалтерским службам предприятий фармацевтической отрасли очень знакомо определение «финансового учета». Элементы финансового анализа и финансового учета применяются в работе предприятий фармацевтической отрасли для расчета показателей деятельности компании, показывающих состояние компании на определенную дату. Как ни странно, но управленческий учет ни только в фармацевтической, но и в других отраслях по сей день остается новым явлением. На развитие управленческого учета в России повлияло, распространенность его на Западе, она сформировала мнение, что система управленческого учета позволяет решить любые проблемы компании. Конечно же, это не так, как показывает практика российских компаний, внедрение системы управленческого учета не всегда способно повысить эффективность функционирования компании.

Как правило, неудачное внедрение в компанию управленческого учета связано с двумя основными причинами:

- ускоренное внедрение. Данная ошибка характерна не только при внедрении управленческого учета, но и при внедрении других систем, это значит, что процесс внедрения происходит со скоростью превышающей возможности бухгалтеров и менеджеров, для начала нужно посвятить их в систему управленческого учета;

- необоснованное внедрение. Это значит, что руководство компании не понимают, для чего нужен когда руководитель и бухгалтер управленческий учет.

Коэффициент полезности внедрения управленческого учета в фармацевтической отрасли подразумевает выполнение определенных условий. Во-первых, обязательно нужно обучить персонал компании, причем на всех уровнях управления. Во-вторых, необходимо взять во внимание тот факт, что системы управленческого

учета используются, как правило, в работе производственных компаний. Обширной практики внедрения управленческого учета в торговых компаниях еще нет, а аптеки, кроме тех, кто занимается производством лекарств, являются компаниями торговли. При всем этом не следует забывать о том, что внедрение системы учета направлено на экономический интерес акционеров компании или же её собственников, он заключается в повышении благосостояния акционеров, за счет увеличения прибыли, или как в нашем случае, минимизации затрат. Для того что бы во всем разобраться нужно перефразировать определение «аптека», ведь для нас это организационная структура, созданная человеком или группой лиц для осуществления фармацевтической деятельности с целью получения прибыли. Данный подход будет определять направление управленческого учета — он формируется и внедряется для решения главной задачи коммерческого предприятия, получения прибыли. Исходя из этого, становится ясно, что движение денежных средств и прибыльность — это разные вещи, а получение прибыли — это не то же самое, что и получение денег. Необходимо прояснить на примере все выше сказанное. Каждый отчетный период фармацевтические организации сдают финансовую отчетность акционерам (собственнику) и в определенные государственные инстанции. На основании отчетности оценивается экономическая деятельность организации и работа руководителя. Основными показателями оценки состояния компании, являются коэффициент покрытия (текущей ликвидности) и наличие прибыли. Потому что, часто по балансу прибыль есть, а реальных денег нет. При такой ситуации отчисления части прибыли собственнику невозможны. Такие ситуации происходят из-за необоснованного использования денежных средств для закупки товаров, об этом обычно свидетельствует коэффициент покрытия, а точнее его высокое значение, либо, из-за наличия дебиторской задолженности.

В литературе написано, нормальное значение для данного коэффициента должно быть равно 2. Большинство управляющих аптеками пытаются достичь этого значения, но некоторые считают, что чем оно выше, тем лучше. При использовании данной концепции возникает проблема, в том, что коэффициент текущей ликвидности отражает лишь статическое положение компании и дает оценку организации, как будто оно в предликвидационном состоянии. Не учитывается и тот факт, что коэффициент ликвидности ориентирован, прежде всего, на кредиторов, которые хотят иметь хорошие гарантии, в случае невыполнения кредитных обязательств. Для компаний, работающих в торговом комплексе, и имеющих большую оборачиваемость товара, приемлемым считается

значение коэффициента покрытия в районе от 1,2 до 1,5.

При рассмотрении данной ситуации со стороны собственника бизнеса, высокий коэффициент ликвидности (более 1,5 пунктов) может говорить о некомпетентности управленческого персонала компании, о не грамотной кредитной политике организации, о слишком большом товарно-материальном запасе, о нежелании использовать товарные кредиты. Все эти пункты, в конце концов, приводят к отсутствию денежных средств при наличии прибыли в бухгалтерском отчете. Более того, повышение коэффициента ликвидности вызывает уменьшение отдачи собственных средств, потому что, чем меньше процент собственного капитала, в общем объеме средств, используемых для получения планируемой прибыли, тем эффективнее используются собственные средства. Для выхода из данной ситуации, акционеры (собственники) могут ограничить управляющего в расходовании собственного капитала при закупке товаров и установить границы (нормативы) использования собственных средств для закупа товаров, вдобавок установить верхнюю границу дебиторской задолженности и возложить ответственность на управляющего за исполнение данных пунктов. В этой ситуации внедрение управленческого учета станет прекрасным инструментом решения проблемы, ведь для контроля значений управляющему необходимо отслеживать показатели деятельности компании, а с помощью системы учета это будет сделать гораздо проще. Выше описанная ситуация является примером того, что и для компаний торговой сферы существуют точки применения системы управленческого учета, для повышения эффективности работы компании.

Следовательно, главными методами управленческого учета, применимыми к торговым компаниям фармацевтической деятельности, являются системы планирования продаж и закупок, и методы ABC-анализа.

Внедрение системы управленческого учета в аптеках производящих лекарственных препараты, более актуально, потому что рыночные отношения требуют непрерывного совершенствования, как производственного процесса, так и процессов координации деятельности. Постановка управленческого учета в аптеке производственной формы может значительно повысить экономический эффект её деятельности. При внедрении управленческого учета в такие аптеки возникают некоторые сложности, такие как отсутствие отдельно по видам деятельности учета затрат, система тарифов при формировании цены реализации. Для повышения эффективности внедрения системы управленческого учета, нужно чтобы учет был направлен в основном на обеспечение процесса калькулирования себестоимости единицы продукции. Данный аспект

должен быть отражен в учетных документах. Обязательным условием ведения управленческого учета в таких компаниях является, его ведение по видам деятельности. В противном случае, внедрение управленческого учета в производственной аптеке с целью увеличения экономической полезности внутриаптечного производства лекарственных средств будет бессмысленным.

По идее, некий аналог управленческого учета есть практически на каждом отечественном производственном предприятии — на основании «непрозрачных» конфиденциальных данных делались прогнозы и выводы об уместности и целесообразности каких-либо видов коммерческой деятельности. Нужность формирования и внедрения учета, а есть быть точнее, то — совершенствование уже имеющихся способов учета, обусловлена тем, что финансовый учет не отвечает современным требованиям управления организацией. Во-первых, специфика бухгалтерского учета — в отображении уже произошедших действий, тогда как управлять необходимо в момент их появления, что бы была возможность их исправить, ну или хотя бы что-то сделать. Во-вторых, бухгалтерский учет специфически преподносит информацию, как по своему содержанию, так и по форме, поэтому руководящему составу эта информация мало понятна. Вместе с тем, отчеты бухгалтерского учета доступны практически всем, кто имеет право доступа к этой информации, то в системе управленческого учета напротив, огласить можно только результат, а не способы его достижения, тем более что у каждой организации они разные, а общими являются лишь базовые принципы организации учетных технологий.

Выходит, что система управленческого учета, является индивидуальным делом каждой компании, позволяет, в отличие от других видов учета, учитывать уникальные аспекты деятельности конкретной организации. Данный фактор служит возможностью для руководителей, рассчитывать экономический эффект бизнес-проектов, делать анализ структуры затрат по видам продукции (услуг, товаров), избегать неопределенности в отношении рентабельности отдельных программ. Недаром компании на высокоразвитых рынках уделяют большое внимание внедрению и ведению управленческого учета, около 90 % времени и ресурсов и лишь 10 % — на бухгалтерию. Данная система учета не связана с какими-либо юридическими требованиями. Основа управленческого учета — логика, а методы очень гибкие, руководство вполне экспериментировать с разными сценариями, для выработки плана действий эффективного управления.

Управленческий учет не связан какими-либо юридическими требованиями. Его основа — логика, а методы достаточно гибкие:

администрация свободна в эксперименте с различными сценариями, для того чтобы выработать оптимальный план действий для эффективного управления компанией.

Перед тем как приступить к формулировке принципов формирования управленческого учета, нужно описать два подхода к этому понятию. Первый подход основывается на западном термине «контроллинг», это значит что данный подход основан на сборе и интерпретации данных о себестоимости товаров, издержках, затратах и направлен на разрешение определенной управленческой задачи. В процессе этого подхода значительное внимание уделяется нормативному характеру информации и её значению для получения «внешней» отчетности компании. Очевидно, что данный метод наиболее очевиден и прост при формировании и внедрении управленческого учета в рыночном предприятии. Второй подход основан на обеспечении высшего руководства компании достоверной, наиболее полной и своевременной информацией для принятия заведомо верных управленческих решений. При выборе этого подхода нужно помнить, что к нему относятся не только сбор, интерпретации данных о себестоимости товаров, издержках, затратах, но и система бюджетирования, то есть планирование расходов и доходов, и вдобавок система оценки работы подразделений фирмы. Необходимо обратить внимание на методику и технологию формирования управленческого учета, ведь он все больше определяется задачами, которые ставит перед собой компания.

Результатами деятельности компании определяется эффективность работы руководящего состава. В ситуациях, когда работа фирмы не предсказуема, нет понятной, своевременной и полной картины расходов и доходов, формирование и внедрение управленческого учета в данной ситуации является очень сильными антикризисным инструментом. Все-таки сама система управленческого учета не является средством избавления компании от бед. После преодоления предварительного этапа подготовки начинают отрабатывать методологию внедрения учета, для этого необходимо сформулировать определенную управленческую задачу и отобрать необходимые для решения показатели деятельности компании. Обсуждаются методы сбора данных и ведения документооборота, принимаются формы отчетов и пишутся должностные инструкции для исполнителей.

Следующим этапом выступает то, что заведомо принятые решения компилируются с уже организованной учетной политикой компании и бухгалтерской практикой, из-за противоречий информации в управленческих отчетах с нормативными расчетами. В системе

бухгалтерского учета себестоимость калькулируется из расчета: по всем аспектам хозяйственной деятельности компании, без дифференциации достоверного вклада каждого из составляющих эти аспекты элементов, а для управленческого учета наоборот — разная себестоимость для разных целей. Аналогичная ситуация и с издержками. Примером служат затраты на рекламную компанию, она может проводиться для одного препарата, а затраты учитываются в целом. Отсюда следует, что без взаимного приспособления двух типов учета не обойтись, ведь эффективность определяется прибылью бизнеса. Для обеспечения хорошей рентабельности обязательно нужно знать издержки по каждому виду товара.

Выше описанные действия позволят обоснованно устанавливать товарную наценку по каждому виду лекарственных препаратов, не ниже переменных затрат, то есть по маржинальной себестоимости. При ухудшении ситуации на рынке, либо при ценовой войне, подобный расчет себестоимости покажет предельно возможное снижение цены на отдельные товары.

Кроме того, при учете издержек на каждое наименование товара можно избавиться от тех позиций, которые не пользуются необходимым спросом при данной цене, а дальнейшее уменьшение стоимости убыточно из-за высоких затрат по этому препарату. Исходя из этого, обязательно нужно относить затраты на определенный товар, для того, чтобы иметь по нему финансово — экономические результаты в виде, пригодном для проведения адекватных корректирующих действий [14].

Для успешного внедрения системы управленческого учета необходимо соблюдать все вышеперечисленные этапы внедрения, а также административную заинтересованность в постановке данного вида учета. Нельзя не брать во внимание тот факт, что выгоды фармацевтических организаций от внедрения системы управленческого учета не ограничиваются только более комфортным ведением собственного бизнеса и повышением его эффективности. «Прозрачная» и устойчивая компания с предсказуемыми стратегическими приоритетами обладает высокой инвестиционной привлекательностью, что только подчеркивает ее высокий авторитет, респектабельность и отменную репутацию на фармацевтическом рынке. ■

---

1. Чумаченко Н. Г. О внедрении управленческого учета / Н. Г. Чумаченко // Бухгалтерский учет. - 2003. — № 19. - С. 64-65.

2. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В. Ф. Палий. - М.: Финансы, 1975. - 160 с

3. Николаева О. Е. Управленческий учет: учеб. пособие / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. - М.: Изд-во УРСС, 1997. - 368 с.

4. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЮНИТИ, 2002.-350 с.

5. Керимов В. Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В. Э. Керимов, П. В. Селиванов, Е. В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. - 2001. — № 4. — С. 134-142.

6. Соколов Я. В. Концепция бухгалтерского учета и аудита в XXI столетии / Я. В. Соколов // Консультант. - 1997.-№ 5.-С. 15-16.

7. Николаева О. Е. Управленческий учет: система сбалансированных показателей / О. Е. Николаева, О. В. Апексеева // Бухгалтерский учет. - 2000. -№ 9. -С. 46-47.

8. Глушаков И. Е. Управленческий учет на современном предприятии: Настольное компактное пособие по управленческому учету / И. Е. Глушаков.-М.: «КноРус»; Новосибирск: «ЭКОР-книга», 2004.-160с.

9. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент. Теория и практика / Е. С. Стоянова. — М.: Перспектива, 1995. — 608 с.

10. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. - К.: Ника-Центр: Эль-га, 2002. - 752 с.

11. Самочкин В. Н. Гибкое развитие предприятия. Эффективность и бюджетирование / В. Н. Самочкин [и др.]. - М.: Дело, 2002. - 374 с.

12. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа: учебное пособие для вузов / А. Д. Шеремет, А. В. Негашев. - 3-е изд., перераб.и доп. - М.: ИИНФРА-М, 1999.-208 с.

13. Карминский А. М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2002. — 256 с.

14. Рейхарт Д. В. Фармацевтический рынок: его особенности, проблемы и перспективы / Д. В. Рейхарт, В. А. Сухина, Ю. В. Шиленко. - М.: Славянский диалог, 1995. - 304 с.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. - К.: Ника-Центр: Эль-га, 2002. - 752 с.

Глушаков И. Е. Управленческий учет на современном предприятии: Настольное компактное пособие по управленческому учету / И. Е. Глушаков.-М.: «КноРус»; Новосибирск: «ЭКОР-книга», 2004.-160с.

Карминский А. М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. - 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 2002. — 256 с.

Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЮНИТИ, 2002.-350 с.

Керимов В. Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В. Э. Керимов, П. В. Селиванов, Е. В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. - 2001. — № 4. — С. 134-142.

Николаева О. Е. Управленческий учет: учеб. пособие / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. - М.: Изд-во УРСС, 1997. - 368 с.

Николаева О. Е. Управленческий учет: система сбалансированных показателей / О. Е. Николаева, О. В. Апексеева // Бухгалтерский учет. - 2000. -№ 9. -С. 46-47.

Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В. Ф. Палий. - М.: Финансы, 1975. - 160 с

Самочкин В. Н. Гибкое развитие предприятия. Эффективность и бюджетирование / В. Н. Самочкин [и др.]. - М.: Дело, 2002. - 374 с.

Соколов Я. В. Концепция бухгалтерского учета и аудита в XXI столетии / Я. В. Соколов//Консультант. - 1997.-№ 5.-С. 15-16.

Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент. Теория и практика / Е. С. Стоянова. — М.: Перспектива, 1995. — 608 с.

Шеремет А. Д. Методика финансового анализа: учебное пособие для вузов / А. Д. Шеремет, А. В. Негашев. - 3-е изд., перераб.и доп. - М.: ИИНФРА-М, 1999.-208 с.

Рейхарт Д. В. Фармацевтический рынок: его особенности, проблемы и перспективы / Д. В. Рейхарт, В. А. Сухина, Ю. В. Шиленко. - М.: Славянский диалог, 1995. - 304 с.

Чумаченко Н. Г. О внедрении управленческого учета / Н. Г. Чумаченко // Бухгалтерский учет. - 2003. — № 19. - С. 64-65.

#### Theoretical bases of organization management accounting in pharmaceutical industry

© Fedorov A., 2016

This article focuses on how to apply project management accounting in the pharmaceutical industry. First of all, it gives a definition of management accounting. Then article observes management accounting itself and methods of its organization. This article also contains confirmation of the relevance of the application of management accounting in the pharmaceutical industry. We compared of accounting and accounting management. The article also describes the features of management accounting in the pharmaceutical industry.

*Keywords:* accounting, management accounting, budgeting system, expenses, management, decision-making.