

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение  
высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

*На правах рукописи*

Пруненко Марина Андреевна

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКОГО РЫНКА

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Вахрушина Мария Арамовна,  
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2022

## Оглавление

Введение .....	4
Глава 1 Управленческий учет и внутренний контроль в государственном сегменте экономики: институциональные основы, особенности построения.....	14
1.1 Современные объекты контроля, контроллинга и управленческого учета .....	14
1.2 Оценка состояния и взаимосвязи систем управленческого учета и внутреннего контроля в государственном сегменте .....	32
1.3 Управление рисками в системах управленческого учета и внутреннего контроля .....	44
Глава 2 Организация управленческого учета и внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах фармацевтического рынка .....	51
2.1 Основные тенденции развития фармацевтического рынка Российской Федерации и особенности его государственного сегмента...	51
2.2 Особенности бизнес-модели фармацевтических организаций и ее влияние на формирование системы управленческого учета .....	71
2.3 Существующие подходы к постановке системы внутреннего контроля в организациях государственного сегмента фармацевтического рынка .....	86
Глава 3 Направления развития управленческого учета и внутреннего контроля в организациях государственного сегмента фармацевтического рынка .....	93
3.1 Построение риск-ориентированных систем управленческого учета и внутреннего контроля .....	93
3.2 Развитие бизнес-модели как объекта управленческого учета аптечной организации .....	107
3.3 Автоматизация управленческого учета аптечной организации.....	114
Заключение .....	123
Список литературы .....	131

Список иллюстративного материала.....	156
Приложение А Бюджетные ассигнования на лекарственное обеспечение отдельных категорий граждан.....	159
Приложение Б Таблица оценки рисков .....	162
Приложение В Чек-листы по внутреннему контролю в аптечной организации .....	163
Приложение Г Акт «Об обнаружении несоответствия качества и/или комплектности поставляемой продукции» .....	173
Приложение Д Форма контроля при изготовлении лекарственного средства в производственном отделе аптечной организации .....	174
Приложение Е Акт на уничтожение изготовленного в производственном отделе аптечной организации лекарственного средства .....	175
Приложение Ж Классификационный справочник затрат аптечной организации с рецептурно-производственным отделом ..	176

## Введение

**Актуальность темы исследования.** В условиях неопределенности и кризиса приобретает особую актуальность эффективная работа организаций государственного сегмента.

Сфера здравоохранения является стратегическим направлением социальной политики Российской Федерации: уровень и качество жизни населения, а также динамика и характер демографических изменений зависят от уровня развития государственных организаций системы здравоохранения. Острота вопроса эффективности функционирования организаций, относящихся к государственному сегменту, многократно возросла в связи с обрушившейся на нашу страну пандемией COVID-19.

В настоящее время наблюдается отсутствие единообразия в формировании политики по обеспечению населения лекарственными препаратами в различных субъектах Российской Федерации, а также присутствует монополизация закупок лекарственных препаратов, что приводит к снижению конкуренции и завышению закупочных цен. Ситуация усугубляется неотлаженностью функционирования системы обеспечения населения лекарственными препаратами, сложностью прогнозирования спроса на них, отсутствием надежной и оперативной информации о наличии лекарственных препаратов на складах ввиду большой номенклатуры товара. 2020-2021 годы стали очередным вызовом для отрасли: возросло потребление лекарств, стали появляться новые препараты.

В условиях пандемии COVID-19 существенно возросла роль аптечных организаций, принадлежащих муниципальным образованиям, так как именно через них реализуется социальная поддержка населения лекарственными средствами. Несвоевременно проведенные торги, превышение нормативных сроков хранения лекарств на аптечных складах приводят, в конечном итоге,

к нарушению прав льготников и нерациональному расходованию огромных сумм, выделяемых государством на закупку льготных медикаментов.

Государственные аптечные сети, имея невысокую долю на рынке (около 3%), представляют собой около 5,4 тысяч точек продаж, из них около 100 существуют в форме государственных унитарных предприятий и муниципальных унитарных предприятий. Несмотря на существенный прирост ассортимента лекарственных препаратов российских производителей по тендерным закупкам, и, соответственно, увеличение доли государства на фармацевтическом рынке, количество аптек, относящихся к государственному сегменту, значительно уменьшилось. Это связано с общей консолидацией аптечного рынка и повышением конкуренции на нем.

Государственные аптечные организации выходят на конкурентный рынок, а значит вынуждены использовать вполне рыночные инструменты для продвижения своих услуг, а также для анализа их эффективности.

Новые условия хозяйствования побуждают руководство государственных организаций формировать новый механизм управления, позволяющий осуществлять деятельность организаций государственного сегмента как полноправных субъектов рыночных отношений. Одним из направлений решения указанных проблем может стать внедрение в аптечных организациях, адекватных текущему моменту, систем управленческого учета и внутреннего контроля. Успешно имплементированные в деятельность аптечных организаций системы управленческого учета и внутреннего контроля могут стать теми механизмами, которые позволят не только обеспечить бесперебойные поставки лекарств в аптеки, но и их эффективную реализацию.

В настоящее время процесс внедрения систем управленческого учета и внутреннего контроля значительно затрудняется из-за отсутствия единого мнения о сущности, роли, назначении и взаимосвязи управленческого учета, контроллинга и внутреннего контроля. В России в научной и профессиональной сфере используют два термина: «управленческий учет» и

«контроллинг». Их определения до сих пор отсутствуют в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации. В отсутствии институционального регулирования управленческого учета представляется необходимым выявить взаимосвязь между понятиями «управленческий учет» и «контроллинг» и оценить их взаимосвязь с системой внутреннего контроля организаций.

Отсутствие системных разработок в области методики и организации управленческого учета и внутреннего контроля в российских организациях фармацевтического рынка, в частности в аптечных организациях с рецептурно-производственным отделом, предопределили актуальность темы исследования.

**Степень разработанности темы исследования.** Исследованию методических проблем становления и развития методологии управленческого учета и контроллинга в России посвящены труды таких ученых, как С.В. Булгакова, А.Н. Бобрышев, М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова, И.Д. Демина, И.М. Дмитриева, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, А.Н. Кизилов, Е.И. Костюкова, И.Г. Кукукина, Н.Т. Лабынцев, Н.В. Малиновская, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковский, В.Ф. Палий, В.С. Плотников, Л.В. Попова, М.Л. Пятов, О.В. Рожнова, Н.Г. Сапожникова, М.И. Сидорова, А.А. Соколов, А.Ю. Соколов, В.П. Суйц, С.Г. Фалько, Л.А. Чайковская, В.Т. Чая, Н.И. Чупахина, Е.А. Шароватова, А.Д. Шеремет, Т.Г. Шешукова. Вопросы становления управленческого учета и внутреннего контроля в организациях государственного сегмента нашли свое отражение в трудах Е.В. Бергаль, М.А. Вахрушиной, И.Д. Деминой, Л.И. Проняевой, М.И. Сидоровой, В.В. Сорокиной, Е.А. Федченко.

Среди зарубежных авторов, занимающих важное место в развитии методологии управленческого учета и контроллинга, следует выделить А. Апчерча, К. Друри, Р. Манна, Э. Майэра, Ч. Литтлтона, Э. Патона, Дж. Фостера, Ч.Т. Хоргрена, Ч.Э. Шпруга.

Исследованию категории «внутренний контроль» посвящены труды таких отечественных специалистов, как М.И. Баканов, Р.П. Булыга, Б.И. Валуев, И.Ф. Ветрова, И.М. Дмитриева, Н.П. Кондраков, Е.А. Кочерин, М.В. Мельник, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, С.И. Полякова, Т.Ю. Серебрякова, В.П. Суйц, А.Н. Хорин, а также работы зарубежных специалистов, среди которых следует назвать Р. Адамса, Э. Аренса, Ф. Дефлиза, Дж. Лоббека, Дж. Робертсона.

Изучением деятельности аптечных сетей занимались такие ученые, как Т.Г. Афанасьева, И.В. Воронович, Ю.В. Спасибова, Л.В. Шукиль.

Несмотря на широкий круг авторов, занимающихся проблемами в области управленческого учета и внутреннего контроля, до сих пор среди ученых-экономистов не сложилось четкого понимания и единой точки зрения относительно организационно-методических подходов к комплексному применению систем управленческого учета и внутреннего контроля в организациях фармацевтической отрасли.

**Цель** диссертационной работы состоит в разработке методических подходов и практических рекомендаций, направленных на развитие управленческого учета и внедрение процессно-ориентированного внутреннего контроля с учетом специфики деятельности, оценки рисков, и факторов, влияющих на устойчивое развитие фармацевтических организаций государственного сегмента.

Для реализации цели диссертации были поставлены **задачи**, определившие логику исследования и структуру работы:

- оценить степень влияния отечественных и иностранных научных школ на генезис управленческого учета в Российской Федерации, а также выявить методическую и организационную взаимосвязь управленческого учета и внутреннего контроля;
- определить влияние отраслевой специфики фармацевтических организаций и их бизнес-модели на построение систем управленческого учета и внутреннего контроля;

- установить процедуры подготовки информации о бизнес-процессах в системе управленческого учета, обосновать направления их совершенствования с целью повышения информационного обеспечения управления фармацевтической организацией государственного сегмента;
- разработать модель системы процессно-ориентированного внутреннего контроля, основанного на данных управленческого учета, отвечающую специфике деятельности фармацевтических организаций государственного сегмента;
- обосновать рекомендации, направленные на оптимизацию системы автоматизации управленческого учета как информационной базы внутреннего контроля фармацевтических организаций государственного сегмента.

**Объектом исследования** являются организации, принадлежащие государственному сегменту фармацевтического рынка.

**Предмет исследования** – комплекс теоретических и организационно-методических проблем управленческого учета и внутреннего контроля фармацевтических организаций государственного сегмента.

**Методология и методы исследования.** Методологическая основа исследования представлена научными трудами отечественных и зарубежных ученых в сфере управленческого учета, контроллинга и внутреннего контроля. Информационную базу работы составили данные открытых тендерных закупок лекарств, публикации в профильных журналах фармацевтического рынка, открытые отчеты аналитической компании «RNC PHARMA», а также отчетность городских аптек, которые имеют лицензию по отпуску лекарственных средств льготным категориям граждан (данные аптеки, имея статус ОАО, на 100% принадлежат муниципальному образованию).

В ходе исследования применялись такие общенаучные методы познания, как классификация и систематизация, группировка и



сравнительный анализ, а также специальные методы: метод формирования отчетности и метод документации, моделирование. В процессе обоснования выводов и формирования рекомендаций в части построения риск-ориентированных бизнес-моделей аптечных сетей использовался абстрактно-логический метод. Использование указанного инструментария позволило описать теоретические модели и обосновать выдвинутые утверждения.

**Теоретическая значимость работы** состоит в разработке рекомендаций, направленных на интеграцию систем управленческого учета и внутреннего контроля, обеспечивающую решение прикладных задач формирования учетно-аналитического обеспечения процесса оперативного управления фармацевтическими организациями в государственном сегменте и принятия экономически обоснованных решений. Основные методические и практические рекомендации по учету и контролю затрат, разработанные в процессе проведенного исследования, направлены на повышение качественного уровня информационных потоков и прозрачности учетной информации.

**Практическая значимость работы.** Реализация предложенных направлений совершенствования и адаптации методики организации управленческого учета и внутреннего контроля для аптечной организации государственного сегмента позволит минимизировать риски в управлении аптеками и сохранить их конкурентоспособность в условиях пандемии COVID-19. Полученные результаты исследования могут быть использованы в дальнейших научно-практических разработках, в том числе и в других сферах деятельности. Результаты исследования могут быть использованы при преподавании специальных дисциплин по управленческому учету и внутреннему контролю, а также при разработке учебно-методических комплексов по данному направлению.

**Научная новизна исследования** состоит в совершенствовании теоретико-методических принципов и практическом решении комплекса вопросов, связанных с управленческим учетом и внутренним контролем в

организациях государственного сегмента фармацевтического рынка, что способствует повышению качества информационного обеспечения управления и устойчивости деятельности данных организаций в турбулентной макроэкономической среде.

**Положения, выносимые на защиту.** В результате проведенного исследования сформулированы и обоснованы следующие выводы и положения, обладающие научной новизной:

1) обоснован вывод о единстве терминов «контроллинг» и «управленческий учет» (учитывающий некие различия, возникающие из-за исторически разных менталитетов пользователей), что позволяет стандартизировать современный экономический понятийный аппарат (С. 20-28);

2) выявлена взаимосвязь между системами управленческого учета и внутреннего контроля деятельности организации с целью уточнения роли указанных систем в оперативном и стратегическом управлении экономическими субъектами (С. 29-32; 39-42);

3) раскрыты тенденции развития и отраслевые особенности фармацевтического рынка Российской Федерации, которые влияют на построение систем управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических организациях государственного сегмента (С. 55-56; 59-62; 67-70);

4) выявлены направления развития бизнес-модели аптечных сетей и обосновано ее место в системах управленческого учета и внутреннего контроля, что позволило определить архитектуру указанных систем как государственного, так и частного сегмента (С. 70-73; 84);

5) предложено внедрение классификационных справочников затрат аптечной организации, реализующей продукцию в области льготного лекарственного обеспечения и имеющей производственный отдел, с целью оптимизации результатов ее деятельности (С. 96-98);

6) выработаны методические подходы к документированию на

основе цифровых технологий бизнес-процессов в аптеке в рамках системы управленческого учета, предусматривающие внедрение системы электронных чек-листов, использование формы отчетности по системе реимбурсации, что улучшает управление лекарственным ассортиментом, запасами, ценообразованием, способствует повышению эффективности деятельности, устойчивости развития и укреплению конкурентных преимуществ аптечных сетей (С. 114-120).

**Область исследования.** Диссертационная работа соответствует пунктам 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», 2.11. «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа», 3.2. «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

**Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.** Достоверность результатов исследования, выносимых на защиту, обеспечивается использованием данных фармацевтических организаций, а также опорой на труды отечественных и зарубежных ученых по выбранной и связанной проблематике, публикации различных международных организаций, материалы научно-практических конференций, посвященных вопросам управленческого учета и внутреннего контроля.

Основные результаты исследования обсуждались и получили одобрение на конференциях: на II Международной студенческой научно-практической конференции «Rusia e Iberoamérica: desafíos globales y estrategias de desarrollo en el siglo XXI» = «Россия и Иберо-Америка: глобальные вызовы и стратегии развития в XXI веке» (Москва,

Финансовый университет, 30 ноября 2018 г.); на Площадке экспресс-докладов молодых ученых «Стимулирование экономического роста посредством современных инструментов менеджмента» в рамках V Международного форума Финансового университета (Москва, Финансовый университет, 27-29 ноября 2018 г.); на X Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Новые идеи развития учета и статистики в условиях цифровизации» (Москва, Финансовый университет, 13 декабря 2018 г.); на Международной конференции «Future directions in accounting and finance education» = «Перспективы развития бухгалтерского и финансового образования» (Москва, Финансовый университет, 27-28 мая 2019 г.); на Круглом столе «Международный язык бизнеса: концепция прорыва» (Москва, Финансовый университет, 12 октября 2019 г.); на круглом столе «Реновация учетно-аналитический и контрольных инструментов: диалектика развития и концепция прорыва» в рамках VI Международного форума Финансового университета «Рост или рецессия: к чему готовиться?» (Москва, Финансовый университет, 28 ноября 2019 г.); на XI Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Управленческий учет и внутренний контроль как инструменты стратегического развития бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 12-13 декабря 2019 г.); на IX Международном конкурсе научных работ студентов и аспирантов (Москва, Финансовый университет, апрель 2020 г.); на XII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Аналитическое и статистическое обеспечение цифровой трансформации бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 10-11 декабря 2020 г.); на XII Международном научном студенческом конгрессе «Преодолеть пандемию: креативность и солидарность», секция Теория и практика управленческого учета (Москва, Финансовый университет, 12 марта 2021 г.).

Основные результаты и рекомендации проведенного исследования применимы в фармацевтических организациях как государственного, так и частного сегмента управления.

Разработанные в диссертации положения и рекомендации внедрены в ООО «Рош Диагностика Рус», в частности предложенная в работе система классификации затрат, позволяющая оценивать эффективность работы разных подразделений организации.

На основе материалов работы были внесены изменения в текущую модель организации, что повысило эффективность ключевых бизнес-процессов. ООО «Рош Диагностика Рус» реализует обоснованные в работе инструменты внутреннего контроля, что позволило организации оптимизировать работу различных подразделений.

Материалы исследования используются Департаментом бизнес-аналитики Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Научно-исследовательский семинар» и «Организация управленческого учета и контроллинга».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

**Публикации.** По теме исследования опубликованы 5 работ общим объемом 3,86 п.л. (авторский объем 2,84 п.л.), в том числе 4 работы общим объемом 3,54 п.л. (авторский объем 2,52 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура и объем работы** обусловлены целями, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 178 наименований, списка иллюстративного материала и 7 приложений. Текст диссертации представлен на 178 страницах, содержит 18 таблиц и 39 рисунков.

## **Глава 1**

### **Управленческий учет и внутренний контроль в государственном сегменте экономики: институциональные основы, особенности построения**

#### **1.1 Современные объекты контроля, контроллинга и управленческого учета**

Для определения объектов контроля, контроллинга и управленческого учета, а также для разработки рекомендаций по развитию управленческого учета и внутреннего контроля в государственном сегменте фармацевтического рынка необходимо учитывать, с одной стороны, этапы эволюции управленческого учета и внутреннего контроля, а с другой стороны, необходимо выявить взаимосвязь между понятиями «управленческий учет» и «контроллинг» и оценить их взаимосвязь с системой внутреннего контроля организаций.

Управленческий учет возник в результате промышленной революции и быстрого развития производства в XIX веке. Объединение нескольких процессов на единой производственной площадке способствовало разработке систем, предназначенных для измерения эффективности внутренних процессов. Поскольку более сложное производство предоставило возможность выпускать большое разнообразие готовой продукции, для изготовления которой требовались разные ресурсы с разной скоростью, был необходим новый подход к учету затрат. Это привело к разработке стандартных затрат и накладных расходов на продукты на основе потребляемой рабочей силы. Позднее, в начале XX века, произошли значительные изменения в области учета в результате образования новой организационной формы, связанной с корпорациями DuPont и General Motors. До середины XX века определение затрат было основной целью

управленческого учета. Для финансового контроля использовались методы калькуляции себестоимости, применялось бюджетирование. Финансовый анализ и учет по центрам ответственности получили свою популярность для целей управленческого учета только к 1960-м годам. В 1980-х годах фокус сместился на применение более точных методов управления затратами для сокращения потерь ресурсов в основных бизнес-процессах. В 1990-х годах менеджеры организаций начали активное применение методов оценки показателей стоимости и управления организационными инновациями и капитализацией знаний. Основной целью на данном этапе ставилось создание дополнительной стоимости вследствие эффективного использования всех возможных ресурсов. Все вышеизложенное свидетельствует о непрерывной эволюции управленческого учета в соответствии с инновациями, происходящими в производстве, маркетинге и изменениями в организационной структуре компаний. По мере развития экономики развивался управленческий учет, а вместе с ним и навыки, требуемые от профессионалов в области управленческого учета.

Поскольку системы бухгалтерского и управленческого учета функционируют в культурной среде, данная среда оказывает значительное влияние на практику их применения. Эффективность системы учета в конечном итоге сильно зависит от того, как информация используется субъектами управления или влияет на их поведение. Следовательно, инструменты управленческого учета, признанные высокоэффективными в одной культуре, могут быть менее эффективными или даже нефункциональными в другой среде. По этой причине разработка эффективной системы управленческого учета требует понимания культурных аспектов конкретной страны. Однако, несмотря на растущее внимание к исследованиям в области управленческого учета в последние годы, все еще существует значительный недостаток исследований, касающихся влияния культурной среды на управленческий учет [146].

Для рассмотрения влияния ментальных особенностей, языка, географического расположения государства на имплементацию контроллинга и управленческого учета классифицируем исследованные страны и экономические регионы на группы:

первая группа: США, Канада, Великобритания;

вторая группа: Германия;

третья группа: Азия;

четвертая группа: Россия.

Особое внимание уделим странам первых двух групп (представляющим американскую и немецкую модели учета), так как они (как свидетельствуют результаты проведенного исследования) оказали наибольшее влияние на развитие теории и практики управленческого учета, контроллинга и внутреннего контроля.

Как свидетельствуют наши исследования, первоначально в немецкой практике контроллинг был не чем иным, как модным названием отделов управленческой отчетности. При этом представители академической науки не решались использовать новый термин, поскольку было неясно, чем он отличается от «учета затрат» и «внутреннего учета». Не применялся он и в академической литературе. Вследствие процессов глобализации, американские компании, а также американские профессора по экономике привнесли термин «контроллинг» в практику путем большого количества публикаций в профильных немецких журналах в 1980-х годах [140]. В немецкоговорящих странах понятие «контроллинг» обычно используется для обозначения международного понятия «управленческий учет». Однако в современной Германии под термином «management accounting» может подразумеваться «Kostenrechnung» (учет затрат), «Interne Unternehmensrechnung» (внутренний учет) или «Controlling» (контроллинг).

Немецкая модель управленческого учета и контроллинга доминирует не только на территории Германии, но также имеет большое влияние в



Австрии, Швейцарии, Болгарии, Польше, Чешской Республике, Словении и северных районах Италии [150].

Учетные практики по модели Соединенных Штатов Америки и Великобритании ведутся в следующих государствах: Великобритания, Соединенные Штаты Америки, Мексиканские Соединенные Штаты, Австралия, Нидерланды, Канада, Южная Африка, Ямайка.

Сравнивая американский управленческий учет с немецким, можно выделить следующие различия [147]:

1) Немецкий учет является более всеобъемлющим, так как он охватывает несколько уровней организационного планирования и контроля: рассматриваются стратегические, тактические и операционные процессы, которые предоставляют менеджерам информацию, необходимую для принятия как краткосрочных, так и долгосрочных решений.

2) Немецкий управленческий учет обладает собственным подходом к использованию кост-драйверов (cost driver). Управление ресурсами позволяет менеджерам принимать решения об аутсорсинге ресурсов, определять способы приобретения и использования ресурсов и измерять стоимость избыточной / неиспользуемой мощности. Эти драйверы затрат определяют емкость на основе фиксированных затрат ресурсов. Немецкий подход рассматривает постоянные затраты как затраты, которые не будут колебаться во времени (например, прямолинейный метод амортизации основных средств). Таким образом, по сравнению с американской моделью, кост-драйверы имеют более линейную зависимость от общей стоимости затрат, что побуждает ответственных лиц более эффективно использовать эти ресурсы.

3) Использование центров затрат в качестве средства контроля накладных расходов является еще одним элементом, который отличает немецкую систему управленческого учета. В немецком учете имеются чрезвычайно детализированные критерии определения места возникновения затрат (кост-центр), и менеджер каждого кост-центра является

ответственным за плановые и актуальные расходы на своем кост-центре. Расчет отклонений позволяет менеджерам сравнить фактические значения с бюджетными для более эффективного контроля затрат.

4) В немецком управленческом учете часто прибегают к оценочным цифрам, чтобы получить более точные и своевременные результаты маржинального анализа.

5) Немецкая модель оценки затрат использует стоимость замещения в качестве метода оценки, а не исторические значения как в США. Этот метод позволяет минимизировать влияние внешних требований к отчетности для принятия внутренних решений, и, таким образом, обеспечивает более точное распределение затрат и меньшую вероятность манипуляций с цифрами чистого дохода.

6) Немецкая система отличается четким разделением учета затрат управленческого и финансового учета. Наиболее поразительным отличием в немецких системах учета по сравнению с системами в США является использование системы учета с двойным циклом. Один цикл используется для финансового учета, второй - для управленческого учета. Использование двух разделенных бухгалтерских книг (на немецком языке, обычно, обозначается как бухгалтерские циклы, так как термин бухгалтерская книга используется только в финансовом учете) на основе разных баз данных. Все это производит четкое отделение контролеров от бухгалтеров и позволяет бухгалтерам в немецкоязычных странах сохранять финансовый цикл очень простым в обращении. Ежемесячные закрытия проходят быстро, так как специалисту по финансовому учету не нужно ждать информацию о распределении косвенных затрат по объектам затрат.

7) Немецкая система управленческого учета является более сложной и детальной, поэтому ее внедрение порой может стоить дороже, чем полученные от нее выгоды. Это вводит ограничение на объем компании, так как малые и некоторые средние предприятия не смогут позволить себе подобные затраты. Более того, компаниям потребуется большой опыт, как

технологический, так и управленческий, для обработки огромного количества информации, получаемой из систем такого типа.

8) Различные правовые системы – общее право в американской модели против гражданского права в немецкой модели – также накладывают отпечаток на построение анализируемых учетных систем. Система общего права распространяется на Соединенное Королевство (кроме Шотландии), Ирландию, Австралию, Новую Зеландию, Канаду (кроме Квебека) и Соединенных Штатах Америки (кроме Луизианы), в то время как гражданское право применяется в континентальной Европе, в Турции, в государствах-преемниках бывшего Советского Союза, в Латинской Америке, Квебеке, Луизиане, Пуэрто-Рико, а также в некоторых странах Юго-Восточной Азии и Африки. Общее право, в отличие от гражданского, основывается на предыдущих судебных решениях, а не на законодательных актах или конституциях. Правовая система оказывает большое влияние на бизнес, например, на оформление контрактов. Согласование контрактов по общему праву имеет тенденцию быть длительным, так как должны быть предусмотрены все возможные финансовые сценарии и условия. Контракты по гражданскому праву, как правило, более компактны [162].

9) Предпочтения в приобретении капитала – капитал (немецкая модель) против долга (американская модель) – оказывают влияние как на внедрение, так и на ведение управленческого учета. Фирмы, работающие в экономиках, ориентированных на рынок капитала (например, США или Великобритания), имеют более низкий уровень левереджа (соотношение заёмного капитала и собственного капитала компании), чем фирмы, работающие в экономиках, ориентированных на банковское финансирование (например, во многих странах континентальной Европы). Там, где капитал предпочтительно привлекается от инвесторов, системы учета предназначены для информирования инвесторов, а там, где капитал привлекается банками, методы учета отвечают потребностям банков.

10) Контролеры в немецкой модели действуют как координаторы, а не как члены руководства (или топ-менеджеры) [150].

11) Способы принятия решений различны в американском и немецком случаях. Американцы предпочитают функциональность с меньшим количеством опций для выбора. Например, американский автомобиль Тесла, который представлен лишь в двух или трех моделях с ограниченным выбором функций, является отличным примером продукта для американского рынка. В то же время некоторые немецкие производители автомобилей премиум-класса предлагают своим клиентам в США несколько сотен тысяч опций. После того как немецкие производители увидели, что большое количество опций оказывает негативное влияние на отношения между производителем и покупателем на американском рынке, были сделаны соответствующие изменения в стратегии компаний. Таким образом, даже в условиях глобализации для разных рынков необходимы разные философии в управлении компаниями и в управленческом учете.

Сравнение американской и немецкой моделей управленческого учета позволяет заключить: *немецкий управленческий учет является более широким и более детальным; он более аналитичен, склонен к использованию различных методов прогноза результатов. Кроме того, в исследуемых системах имеются различия к принятию решения о приобретении капитала.*

Обращаясь к азиатским странам, следует отметить, что в XX веке они экономически сильно отставали от западных, в связи с чем у них отсутствовала потребность формирования собственных моделей управленческого учета. В Азии вплоть до начала Второй мировой войны пользовались в основном западными моделями учета. Филиппинская модель развивалась под влиянием американской модели. Немецкая модель учета повлияла на становление японской, а японская, в свою очередь, на развитие корейской [153]. Большинство азиатских стран, в том числе и социалистический Китай, перешли на американскую модель учета. Это

объясняется ярко выраженными процессами интернационализации в регионе и американским лидерством на международных рынках.

Тем не менее, системы управленческого учета стран Азии отличаются от западных, не полностью копируя их. Это объясняется тем, что в некоторых из азиатских стран предприятия в значительной степени полагались и продолжают полагаться не на собственное планирование, а на государственную экономическую политику. Учитывая высокую стоимость постановки системы управленческого учета, азиатские собственники бизнеса мелких и средних компаний усиленно сопротивлялись внедрению новой системы управленческого учета в условиях существования дешевой рабочей силы. Несмотря на все возрастающее значение международных корпораций в Азии, на азиатский управленческий учет оказывает значительное влияние традиционное общество. Например, в малых компаниях руководство склонно более полагаться на личные взаимоотношения, чем на письменные соглашения.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что *в разных странах пришли к одинаковому выводу о необходимости развития управленческого учета при разных моделях учета и отчетности. Культурная среда оказывает значительное влияние на практику применения управленческого учета: его использование в азиатских странах отличается от подходов, используемых в европейских странах; американский подход к управленческому учету также отличается от европейского подхода. Различия обусловлены спецификой сложившихся национальных моделей учета и отчетности и задачами, решаемыми в рамках этих моделей. Модели, в свою очередь, обусловлены экономическим развитием конкретных государств и информационными потребностями для целей управления, а также развитием научной мысли в области менеджмента.*

Среди российских экономистов также до сих пор отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием. Этот вывод содержится в исследованиях

М.А. Вахрушиной и А.Н. Бобрышева. Н.Т. Лабынцев рассматривает управленческий учет как систему учета, планирования и контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе, необходимом для управления объектами, а также оперативного принятия на этой основе различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия [28]. Большинство авторов подчеркивают, что управленческий учет – это часть или основа информационной базы управления экономическим субъектом. М.К. Санин пишет о том, что управленческий учет является «самостоятельным направлением информационного обеспечения управления, использующим в равной мере методы и принципы стратегического и оперативного менеджмента, реинжиниринга бизнес-процессов, бухгалтерского учета» [32]. Роль управленческого учета, по мнению Я.В. Соколова, «состоит в накоплении, систематизации, обработке и интерпретации информации». Информация сначала проходит этап консолидации, далее представляется в отчетах, а затем возвращается в исходные процессы. Таким образом, управленческий учет «пронизывает» все этапы цикла управления [34]. Информационное пространство – это среда для анализа всех основных бизнес-процессов организации, и, как следствие, оно служит основой для управления всеми этими процессами.

Все изученные нами научные труды российских ученых объединяют следующие положения:

– основными пользователями информации управленческого учета, в первую очередь, являются высшее руководство организации и руководители структурных подразделений организации. Таким образом, информация системы управленческого учета, в основном, предназначена для использования внутри организации. Вместе с тем все большее распространение в России получает формирование интегрированной отчетности, в рамках которой раскрывается информация, составленная на базе управленческого учета. Важной современной тенденцией становится

сближение принципов управленческого учета и международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), что подразумевает использование данных управленческого учета для формирования МСФО-отчетности. В своей диссертации Ю.А. Щегловская доказывает, что сочетание отчетности МСФО и бизнес-функций для управленческого учета приводит к созданию интегрированной информационной среды. При этом принимаются во внимание и удовлетворяются все категории заинтересованных сторон. Из этого следует, что объем информации, присутствующий в отчетах по МСФО, может быть сопоставим или даже равен объему информации по управленческому учету. Отличие будет состоять, в основном, в глубине детализации данных и в составе нефинансовых показателей [42];

– информация управленческого учета имеет активное влияние на процесс производства, так как она предназначена для принятия управленческих решений [107].

Одной из задач управленческого учета является анализ цены через различные смоделированные сценарии, демонстрирующие причинно-следственные связи между факторами производства и результатами. В основе ее решения – взаимосвязь между управленческим учетом и бизнес-моделью организации.

Из международных принципов управленческого учета следует, что современный специалист в области управленческого учета должен обеспечивать руководство компании данными о состоянии финансовой модели организации, уметь распознавать и оценивать возникающие риски, определять виды деятельности, которыми организация может заняться в будущем [53]. Решение указанных задач предполагает анализ информации и выявление путей создания ценности бизнеса, оценку перспектив, фокусирование внимания на рисках, расходах и затратах, а также на стоимостном потенциале этих перспектив. При этом в современных системах управленческого учета должен соблюдаться баланс между:

– сведениями о прошлом, настоящем и будущем компании;

- внутренними и внешними данными;
- финансовой и нефинансовой информацией.

Бизнес-модель организации предназначена для выявления механизма получения экономических выгод и денежных потоков. Требуется глубокое понимания модели организации и макроэкономической среды в целом. Работа с бизнес-моделью организации предполагает анализ информации на всех этапах создания ценности, оценку возможностей, а также учет рисков.

Данные С.Д. Итнера и Д.Ф. Ларкера демонстрируют, что организации, в которых бизнес-модели были описаны и протестированы в схеме управленческого учета, достигли более высокого уровня оборачиваемости активов по сравнению с организациями, в которых этого сделано не было [144]. В бизнес-модели отображаются подсистемы управленческого учета: система сбалансирования затрат и система оценки достижений. В своих работах Л.М. Вальтер подчеркивает, что одной из элементарных задач специалистов, привлечённых для работы с системой управленческого учета, является проектирование бизнес-модели данного объекта. В ходе проектирования выполняется проверка на обеспечение ожидаемой доходности при использовании выбранной бизнес-модели организации [161].

Бизнес-модель должна отображать подсистемы управленческого учета, то есть систему балансирования затрат и оценки достижений. Л.М. Вальтер подчеркивает, что одна из основных задач специалистов по управленческому учету – разработать финансовую модель этого объекта, чтобы проверить, обеспечит ли выбранная модель ожидаемую прибыль.

*Вышеизложенное позволяет определить бизнес-модель организации как центральный объект современного управленческого учета. Под управленческим учетом понимается система поиска, обработки, анализа и передачи заинтересованным пользователям финансовой и нефинансовой информации, использование которой способствует принятию решений, направленных на сохранение и дальнейшее приращение стоимости организации. Цель системы управленческого учета состоит в*



*предоставлении своевременной и релевантной информации о внешней и внутренней среде организации, направленной на развитие бизнес-модели, и удовлетворяющей интересы стейкхолдеров организации в принятии обоснованных управленческих решений при анализе альтернативных вариантов действий. Перманентное изменение модели под воздействием внутренних и внешних факторов, влияющих на деятельность организации, предопределяет необходимость осуществления непрерывного оперативного учета, анализа и контроля деятельности организации.*

*В этой связи одной из задач системы управленческого учета становится генерирование информационных потоков, необходимых для оперативного и стратегического управления бизнес-моделью организации.*

*Бизнес-модель организации, в свою очередь, предопределяет выбор методов, используемых в управленческом учете. Применение в системе управленческого учета методов, не направленных на оптимизацию бизнес-модели организации, нарушит базовый принцип «затраты-выгоды», приведет к принятию неадекватных текущему моменту экономических решений.*

Обратимся теперь к понятию «контроллинг». Как отмечалось выше, в зарубежной экономической литературе имеются два подхода к определению управленческого учета (первый неразрывно связан со словосочетанием «management accounting», а второй – с дефиницией «controlling») [100]. Термин «контроллинг» (controlling) имеет окончание -ing. Данный тип окончания обозначает в английском языке длящийся процесс, то есть контроллинг – это непрерывно совершаемые действия.

По мнению И.В. Аверчева, «в настоящее время можно четко разграничить две школы контроллинга – англо-американская и континентальная (немецкоязычная)». Англо-американская концепция контроллинга отличается, прежде всего, прикладным характером. Ученый рассматривает контроллинг в связке с таким понятием, как management accounting, где последнему отводится ведущая роль. Контроллинг назван

одной из «зон ответственности» management accounting, задачей которой является «обеспечение целостности финансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его ресурсов, мониторинг и измерение эффективности, инициация проведения любых корректирующих воздействий» [43]. Однако в современных экономических условиях подобная точка зрения постепенно утрачивает свою популярность.

Немецкие экономисты под понятием «контроллинг» подразумевают «управленческий учет», в то время как англоязычные ученые отождествляют его с «финансовым менеджментом». Единство мнений заключается лишь в том, что «контроллинг» не есть «проверка», так как слово «контроллинг» произошло от английского to control – контролировать, управлять. Само же слово «контроль» произошло от французского controle, что означает список, который ведется в двух экземплярах или же повторное возвращение к ранее рассмотренному вопросу, его перепроверка. Поэтому на начальном этапе исследований в области контроля термин «контроль» больше связывали с техникой счетно-ревизионной деятельности.

В то время как в Великобритании и США укоренилась дефиниция «управленческий учет» (managerial accounting, management accounting), сотрудников, занимающихся ведением управленческого учета, называют «контролерами» (financial controller, business controller).

Неоднозначность определения «контроллинг» возникла из-за стремительного темпа интеграции данного понятия в теоретическую и практическую сферы экономики, в результате чего сформировалось несколько направлений, характеризующих терминологическое поле контроллинга. Первая группа специалистов [25; 37] рассматривает контроллинг как философию управления, образ мышления руководителя, ориентированный на эффективное использование ресурсов и успешное ведение бизнеса. Вторая группа специалистов [143; 156] считает контроллинг инструментом методического и информационного сопровождения процесса управления, связанным с учетом, планированием, анализом и контролем.

Третья группа экспертов [41; 70; 152], наиболее многочисленная, определяет контроллинг как концепцию эффективного управления организацией.

Разработки Международной группы контроллинга (International Group of Controlling – IGC) оказали значительное влияние на определение места и функции контроллинга, а также на миссию контролера. Несмотря на значительный вклад континентальной научной школы в теорию контроллинга, последний представлен как совокупность планово-контрольных расчетов. Базой данных расчетов, согласно указанному документу, являются данные внутрифирменного учета.

Проведенный анализ позволяет заключить, что *немецкоязычная экономическая школа внесла наибольший вклад в развитие теории и практики контроллинга. Одновременно с этим следует отметить, что в более ранних трактовках, рассматривающих контроллинг как инструмент управления, отмечается влияние англо-американского подхода. Современная теория делает различия между контроллингом-функцией и контроллингом-носителем функции. Под контроллингом-функцией понимается задача для менеджмента организации по проведению планово-контрольных расчетов на базе информации внутренней отчётности организации. Принимая во внимание тот факт, что контроллинг является функцией менеджмента организации, для проведения качественного контроля над ключевыми бизнес-процессами необходима обособленная структура (контроллинг-носитель функции или группа контроллинга).*

В начале 90-х годов российские экономисты начали публиковать работы по анализу концепции контроллинга, учитывая в том числе и национальные особенности функционирования компаний. Тем не менее, на данный момент единая точка зрения среди российских специалистов на содержание данной концепции не сформирована. Большинство отечественных ученых полагаются на иностранные определения контроллинга, обычно используя формулировки континентальной школы

экономики. При этом часто можно встретить отождествление понятий «контроллинг» и «управленческий учет».

Например, В.Б. Ивашкевич в своих работах проводит параллели между оперативным управленческим учетом и контроллингом, стратегическим управленческим учетом и контроллингом: «Стратегический учет и контроллинг органически вписываются в систему управленческого учета, во-первых, потому что предназначены для управления компанией, а во-вторых, поскольку используют единые с текущим, нестратегическим учетом для управления приемы и методы, ориентированные на приростные затраты и результат, маржинальный доход, учет по сегментам деятельности» [24]. М.А. Вахрушина подчеркивает тот факт, что «решение контроллингом и управленческим учетом общих задач сопровождается использованием одинаковых приемов и методов анализа», а также что учетно-аналитический блок, как единый объект учета обеих систем, обосновывает синонимичность данных понятий [53]. О.В. Рожнова и вовсе предлагает отказаться воспринимать контроллинг как самостоятельную науку: «Контроллинг не имеет самостоятельного значения, и его составные части представляют собой отдельные составляющие элементы управленческого учета» [110]. Сущностная идентичность управленческого контроля и контроллинга подчеркивается и в работах В.А. Назарян, которые отмечают практически полное соответствие термина «контроллинг» европейскому аналогу американского управленческого учета [91].

Учитывая схожие принципы контроллинга и управленческого учета, единые подходы к учету затрат и калькулированию, анализу и бюджетированию, *можно сделать вывод о сущностном единстве терминов «контроллинг» и «управленческий учет», не отрицая при этом некие различия, возникающие из-за исторически разных менталитетов пользователей.* Кроме того, автор поддерживает точку зрения профессора О.В. Рожновой о том, что отказ от восприятия контроллинга как самостоятельной науки внесет ясность и сделает однозначным понимание

вопросов сферы информационного обеспечения управления компании, ликвидирует необоснованное терминологическое дублирование.

Определив взаимосвязь между понятиями «управленческий учет» и «контроллинг», необходимо оценить их взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации.

Внутренний контроль в исторически сформировавшемся, традиционном понимании для нашей страны – это контроль в пределах одной организации силами специализированного структурного подразделения. Имеется множество определений внутреннего контроля, некоторые из которых отражены в таблице 1.

Таблица 1 – Определения внутреннего контроля

Автор (название документа)	Определение внутреннего контроля
1	2
Булыга Р.П. [49]	Процесс, осуществляемый менеджерами организации с целью получения информации относительно выполнения следующих задач: обеспечения соблюдения законов и нормативных актов; повышения эффективности и рациональности хозяйственной деятельности организации; формирования достоверной финансовой отчетности, а также обеспечения бизнеса надежной информацией
Робертсон Дж. [158]	Процедура и политика компании, направленные на предотвращение, выявление и исправление существенных ошибок и искажений информации в финансовой отчетности
Галкина Е.В. [60]	Комплекс мер, принимаемых руководством организации для предупреждения и выявления негативных событий. На современном этапе своего развития система внутреннего контроля также предполагает выявление и оценку положительных факторов развития организации
Серебрякова Т.Ю. [112]	Понятие внутреннего контроля можно трактовать в широком смысле как составляющую системы управления организацией, в узком смысле – как один из этапов процесса управления. Внутренний контроль – это контроль и оценка не только внутренних процедур, но и всех внутренних и внешних факторов, влияющих на деятельность экономического субъекта и его способность достигнуть намеченного результата
Парамонова Л.А. [94]	Под внутренним контролем следует понимать одну из функций управления, представляющую собой систему постоянного мониторинга работы организации в целях обоснованности и эффективности принятия управленческих решений, выявления и оценки отклонений, снижения рисков деятельности организации, а также систему своевременного информирования руководства необходимой информацией для принятия конкретных управленческих решений

Продолжение таблицы 1

1	2
Потехина Е.Н. [100]	Совокупность организационных мер, методик и действий, применяемых руководством и работниками экономического субъекта для успешного ведения хозяйственной деятельности
Комитет спонсорских организаций комиссии Тредвея (COSO) [171]	Процесс, осуществляемый советом директоров, топ-менеджментом и остальным персоналом организации, предназначенный для обеспечения «разумной уверенности» касательно достижения целей в следующих категориях: эффективность и продуктивность операций; надежность финансовой отчетности; соблюдение законов и правил
Информация Министерства финансов № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [10]	<p>Процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект в числе прочего обеспечивает:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов. Становится очевидным, что для анализа эффективности и результативности деятельности организации бухгалтерского финансового учета будет недостаточно, так как должны быть рассмотрены и нефинансовые показатели, данные о которых аккумулируются лишь системой управленческого учета;</li> <li>• достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Под «иной отчетностью» следует понимать отчетность об устойчивом развитии, интегрированную отчетность и другие виды публичной отчетности, которые на данный момент являются добровольными к предоставлению. Все вышеперечисленные виды отчетов требуют представления нефинансовых показателей, которые могут быть сформированы с помощью управленческого учета;</li> <li>• соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета</li> </ul>
Каковкина Т.В. [72]	Систему внутреннего контроля следует представлять в качестве системы контроля, организованной руководителем организации с намерением осуществлять упорядоченную и эффективную работу организации, обеспечения достоверности показателей формируемой бухгалтерской и управленческой отчетности, соблюдения требований нормативно-правовых актов

Источник: составлено автором.

Из вышеизложенного можно заключить, что система внутреннего контроля должна быть нацелена на обеспечение финансовой устойчивости и повышение эффективности деятельности организации. Это достигается путем постоянного мониторинга основных процессов, влияющих на результаты деятельности организации. Система внутреннего контроля

призвана не только координировать взаимодействие различных подразделений организации, но и регулировать эти взаимодействия через локальные нормативные акты, обязательные для исполнения всеми работниками.

Проблемы взаимосвязи систем внутреннего контроля и управленческого учета активно исследуются российскими учеными. Большинство авторов рассматривает управленческий учет как инструмент внутреннего контроля деятельности организации. Например, Т.Ю. Серебрякова обосновывает это тем, что «управленческий учет ведется в целях формирования базы для проведения внутренних контрольных процедур, однако в задачи управленческого учета не входит формирование самих контрольных процедур» [112].

Сравнительный анализ систем управленческого учета и внутреннего контроля, представленный в работе М.А. Вахрушиной [52], позволяет выявить между ними следующие общие черты:

- 1) Целью обеих систем является информационное обеспечение процесса принятия эффективных управленческих решений.
- 2) Как система внутреннего контроля, так и система управленческого учета являются составляющими современного управленческого процесса.
- 3) Являясь системами сбора и специальной обработки информации о функционировании хозяйствующего субъекта, обе системы направлены на достижение организацией целей своей деятельности.
- 4) В крупных организациях со сложной организационной структурой создаются специальные подразделения (отделы, департаменты) внутреннего контроля и управленческого учета (контроллинга).
- 5) На специалистов служб как внутреннего контроля, так и управленческого учета (контроллинга) возлагается широкий перечень должностных обязанностей, выполнение которых предполагает владение глубокими предметными и междисциплинарными компетенциями в области

методологии учета и контроля, технологических особенностей вида деятельности экономического субъекта, IT-технологий.

б) Обе системы, в конечном итоге, направлены на развитие бизнес-модели хозяйствующего субъекта.

Однако существуют и некие различия между вышеуказанными системами: организация внутреннего контроля является обязательной, между тем как обязанность ведения управленческого учета в России законодательно не закреплена; в то время как институциональное регулирование внутреннего контроля в России существует, применительно к управленческому учету подобное регулирование в России до сих пор отсутствует.

Здесь важно заметить, что управленческий учет является, в большей степени, взглядом вперед, а не назад. Система внутреннего контроля интегрирована в саму систему управления, и контроль обязателен на каждом этапе управления (от самоконтроля работника до управления всей организацией в целом).

Вышеизложенное позволяет заключить: *несмотря на то, что системам управленческого учета и внутреннего контроля свойственно больше общих черт, чем различий, они имеют разное предназначение. Управленческий учет является информационной базой и инструментом внутреннего контроля, при этом задачи последнего во многом определяют архитектуру системы управленческого учета. Бизнес-модель организации является важнейшим объектом как внутреннего контроля, так и контроллинга и управленческого учета.*

## **1.2 Оценка состояния и взаимосвязи систем управленческого учета и внутреннего контроля в государственном сегменте**

Важным является вопрос интерпретации терминов «государственный сектор» и «государственный сегмент». В настоящее время имеется



дискуссионность в том, какие организации правомерно относить к государственному сектору.

Для целей статистического наблюдения в соответствии Общероссийским классификатором организационно-правовых форм [12] под государственным сектором понимается «совокупность институциональных единиц сектора государственного управления и следующих юридических лиц:

- корпоративные юридические лица, владельцем более 50 процентов акций (долей) которых являются публично-правовые образования или государственные (муниципальные) бюджетные, автономные учреждения (за исключением корпоративных юридических лиц, являющихся институциональными единицами сектора государственного управления);

- унитарные юридические лица, полномочия собственника которых осуществляют юридические лица, включаемые в сектор государственного управления (за исключением унитарных юридических лиц, являющихся институциональными единицами сектора государственного управления)».

Другая трактовка термина «государственный сектор» предложена с позиции бухгалтерского учета. В статье 3 Федерального Закона «О бухгалтерском учете» (в редакции №12 от 28.11.2018) [6] фигурировал термин «организации государственного сектора», который объединял «государственные (муниципальные) учреждения, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов». Вышеуказанная редакция статьи 3 Федерального Закона «О бухгалтерском учете» потеряла свою силу путем принятия новой редакции (редакция №16 от 30.12.2021), и с января 2022 года вместо термина «организации государственного сектора» действует термин «организации бюджетной сферы», означающий «государственные (муниципальные) учреждения, государственные органы, органы местного

самоуправления, органы местной администрации, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами».

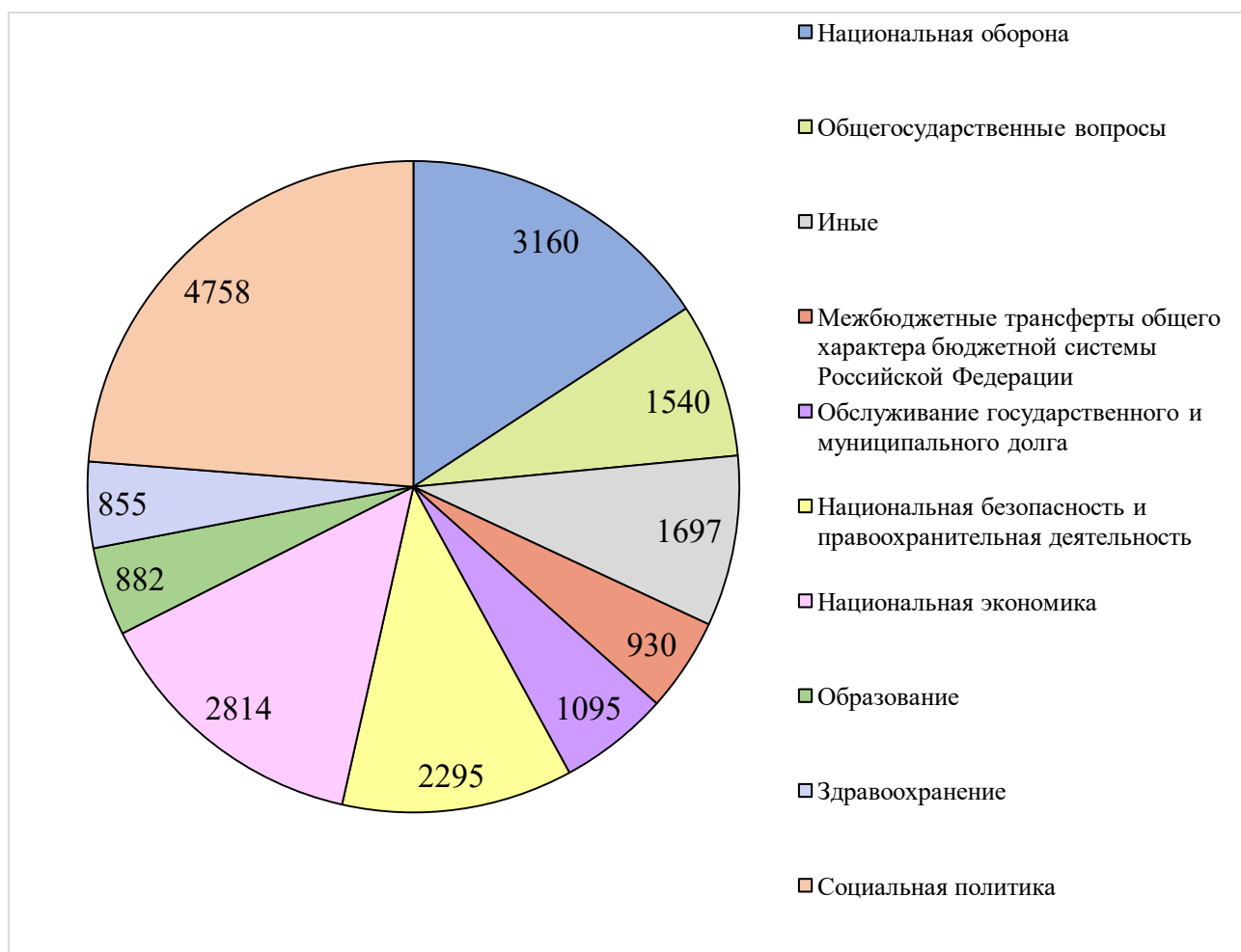
Для целей данной диссертационной работы при рассмотрении фармацевтических организаций используется термин «государственный сегмент», который по своему содержанию совпадает с понятием «государственный сектор» для целей статистического наблюдения, используемого в Общероссийском классификаторе организационно-правовых форм.

Повсеместный и неуклонный рост государственных расходов актуализировал дискуссию об эффективности производимых трат. По официальным данным на расходы федерального бюджета за 2021 год запланировано 20 026 млрд рублей [166]. На рисунке 1 представлены основные направления бюджета в 2021 году, среди которых значимое место занимает социальная политика (24%), национальная оборона (16%), национальная экономика (14%), национальная безопасность и правоохранительная деятельность (11%).

О.А. Палозян в своих работах указывает на наличие «многочисленных проблем в сфере государственных расходов, что связано с недостаточной эффективностью использования денежных средств, частыми случаями нецелевого расходования полученных от государства денег, применением механизмов «откатов» в процессе закупок товаров, работ и услуг за счет бюджетных средств» [38]. Становится очевидно, что государственный сегмент не может эффективно существовать без инструментов *внутреннего контроля и управленческого учета*.

В числе важнейших задач внутреннего контроля в организациях государственного сегмента значится повышение экономичности и результативности использования денежных средств путем принятия и реализации решений по результатам внутреннего финансового контроля. Однако неопределенная ответственность руководителей ведомств за

организацию внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита являются причинами общественной критики и объективными недостатками данного регулирования.



Источник: составлено автором по материалам [166].

Рисунок 1 – Расходы федерального бюджета по отраслям, 2021 г.

Внутренний контроль представляет собой одну из форм действующей системы финансового контроля. Его целями является проверка соблюдения корректности ведения учёта, составления отчётности, а также контроль за следованием установленным внутренним стандартам. Кроме того, внутренний контроль направлен на подготовку и организацию мер по повышению экономичности и результативности использования бюджетных средств. Роль внутреннего контроля применительно к функционированию организаций государственного сегмента возрастает многократно, так как речь идет об обеспечении повышения эффективности управления средствами

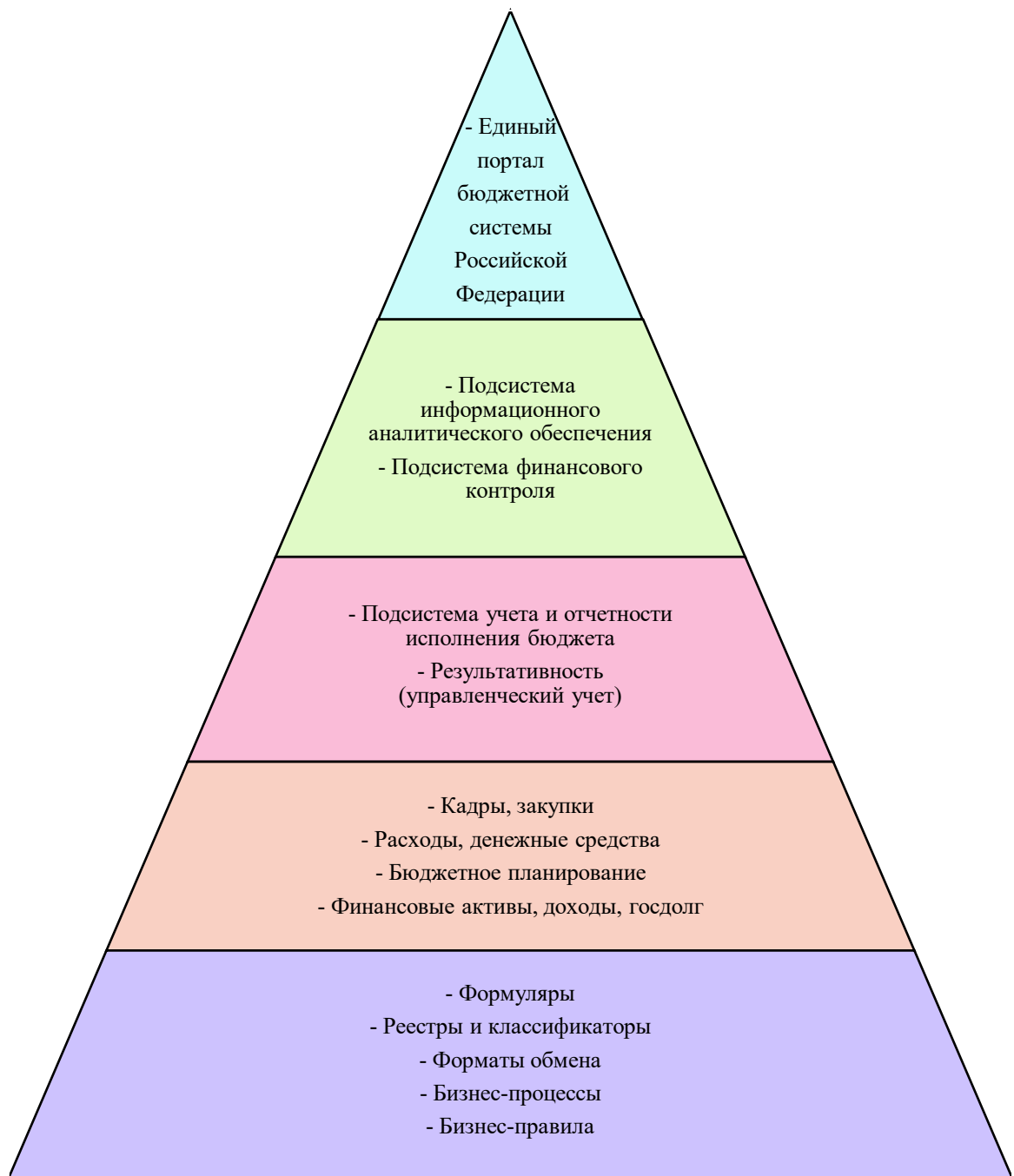
бюджетной системы государства. В организациях государственного сегмента внутренний финансовый контроль осуществляется на всех этапах принятия и выполнения управленческих решений. Он представляет собой постоянный непрерывный процесс, осуществляемый по правилам, описанным в Положениях о внутреннем контроле. Положения о внутреннем контроле должны быть разработаны самостоятельно в каждом экономическом субъекте: организация и проведение внутреннего контроля являются обязательными на законодательном уровне для всех организаций государственного сегмента.

Современным и эффективным инструментом внутреннего контроля в организациях государственного сегмента Российской Федерации следует признать систему «Электронный бюджет», архитектура которого представлена на рисунке 2. Данная система предназначена для обеспечения прозрачности, открытости и подотчётности деятельности государственных органов и органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений.

Указанная система способствует формированию единого информационного пространства с применением различных телекоммуникационных и информационных технологий.

В настоящий момент контрольные мероприятия деятельности организаций государственного сегмента связаны, прежде всего, с проверкой исполнения запланированных показателей. Особое внимание уделяется проверке выполнения задания по указанным объемам с соблюдением запрашиваемого качества предоставляемых услуг, соблюдению формальных условий предоставления субсидий, а также корректности заполненной отчетности об исполнении государственных заданий.

В ходе проверки деятельности организаций государственного сегмента выявляется степень выполнения полученных ранее рекомендаций, оценивается работа и степень устранения недостатков.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Архитектура системы «Электронный бюджет»

Организация внутреннего контроля может быть регламентирована рядом этапов.

На первом этапе происходит планирование деятельности организации на предстоящий календарный год с достаточной детализацией мероприятий. Данный план проверяется и утверждается руководством организации. Далее руководитель организации издает распоряжение о составлении рабочей

группы. Рабочая группа выявляет основные факторы риска, оценивая их и перечисляя потенциальные их последствия. Определяются возможные инструменты воздействия на выявленные факторы, а также проводится перечень мероприятий по предупреждению ситуаций, вызывающих данные риски. Используя план мероприятий, проводится разработка плана каждой отдельной проверки. После проведения проверки описывается комплекс рекомендаций, нацеленных на устранение основных причин выявленной проблемы. Данные рекомендации составляются с учетом возможности принятия конкретных мер, выполнимости в адекватные сроки, а также с учетом экономической эффективности [61].

Несмотря на то что в российской экономике законодательно предусмотрено ведение внутреннего контроля, существующие методологические разработки пока еще не в полной мере соответствуют потребностям организаций государственного сегмента. Тем не менее в качестве существенного результата проводимых реформ следует признать постепенную переориентацию внутреннего контроля с представления бухгалтерской отчетности и формального выполнения процедур внутреннего аудита на осуществление проверки результатов работы финансового менеджмента. Однако для анализа полученных результатов необходима разработка показателей оценки, которые должны быть четко определены, письменно задокументированы и иметь при этом достаточную информационную базу.

В настоящее время государственный сегмент стал рассматриваться как сфера специфических услуг, а потребители данных услуг – как клиенты. Это объясняется тем, что не все услуги, которые предоставляет государство, имеют монопольный характер. Так, например, многие государственные организации предоставляют определенные платные услуги. В таком случае государственная организация выходит на конкурентный рынок, а значит вынуждена использовать вполне рыночные инструменты для продвижения своих услуг, а также для анализа их эффективности.

Новые условия хозяйствования побуждают руководство государственных организаций формировать новый механизм управления, позволяющий осуществлять деятельность государственных организаций как полноправных субъектов рыночных отношений. Из этого следует, что руководство государственных организаций должно иметь в своем распоряжении оперативную и достоверную информацию, полезную для целей стратегического планирования, сопоставления и анализа достигнутых показателей и результатов деятельности.

Однако на настоящий момент достоверная информация является недостающим звеном в системе управления современной государственной организацией. Этим звеном может и должна стать система управленческого учета. Важным для исследования является положение о том, что в то время как внутренний контроль в государственных организациях необходим на законодательном уровне, использование инструментов *управленческого учета* лишь начинает получать свое развитие.

Позитивным примером внедрения системы управленческого учета в организации государственного сегмента является сфера образования и медицины – две важные социальные сферы государства, по запланированным расходам на 2021 год занимающие 4,4% и 4,3% федерального бюджета соответственно [19]. Как справедливо отмечает О.В. Рожнова, управленческий учет помогает организациям государственного сегмента экономики осуществлять свою деятельности «правильным» образом, генерируя для общества большие выгоды с наименьшими затратами [110].

Серьезное влияние на систему управления государственными организациями оказывают особенности менеджмента государственной службы. В их числе: жесткая иерархическая структура, обеспечивающая централизованный характер управления, более объемлющий, чем в коммерческих структурах; специфическая система поощрения, отличающаяся от коммерческих организаций. Указанные особенности не

могут не сказаться на построении системы управленческого учета в организациях государственного сегмента: подобная автократическая система требует особого административного контроля.

Другой управленческой особенностью государственных организаций, влияющей на построение системы управленческого учета, следует признать характер движения информационных потоков. Часть потоков информации является «планово-директивной». Эти потоки спускаются сверху вниз по многочисленным уровням управленческой иерархии, они практически не подлежат обсуждению и изменению. Другая часть потоков является «учетно-отчетной». В данном случае информация поступает от экономических субъектов для дальнейшей консолидации. Таким образом, в соответствии с направлением движения по уровням управленческой иерархии информация либо детализируется, либо агрегируется, что является важным фактором, который необходимо учитывать в процессе реализации управленческой деятельности. Очевидно, что по каждому уровню управления необходим собственный, соответствующий уровень детализации экономической информации [67].

В организациях, подотчетных государственным органам власти, сбор данных и подготовка отчетных форм до сих пор является весьма трудоемким процессом. Как правило, эти формы являются трудными для заполнения, содержат экономически необоснованную детализацию. Из-за особенностей выбора поставщиков программных продуктов государственные организации часто не имеют возможности полностью перейти на более эффективное программное решение. Основными инструментами по консолидации информации до сих пор являются таблицы Excel, данные из которых затем вручную перебиваются в отечественные программные продукты, что приводит к различным ошибкам и ограничению нахождения решений в управленческих вопросах, снижая качество управления организацией.

В немногих организациях государственного сегмента, применяющих систему управленческого учёта, последняя имеет модульную структуру:



стратегический управленческий учет; бюджетирование; мониторинг исполнения задач по бюджету; подготовка качественной информации для принятия управленческих решений; распределение затрат на выполнение целевых программ.

У большинства же государственных организаций в настоящее время стратегический управленческий учет сводится к ежемесячному (еженедельному) своду данных об исполнении плана финансово-хозяйственной деятельности [85]. Так, например, государственное финансирование здравоохранения является основным источником средств некоммерческой медицинской деятельности. Подобное финансирование осуществляется государством или иным собственником организации системы здравоохранения на основании плана финансово-хозяйственной деятельности. Из этого следует: *на сегодняшний день управленческий учет государственных организаций главным образом фокусируется на учете и контроле потоков финансовых средств, предоставленных, в первую очередь, по программе государственного финансирования.*

Таким образом, следует констатировать, что в России до сих пор отсутствует целостная методологически обоснованная система управленческого учета, обеспечивающая сбор нефинансовых показателей для потребностей государственных органов. В организациях, применяющих систему управленческого учета, последняя, как правило, носит «лоскутный» характер. Из-за отсутствия полной и актуальной информации многие управленческие решения в государственном сегменте приводят к нерациональному расходованию средств.

Поскольку система учета в государственных организациях фокусируется в первую очередь на объемах и направлениях использования денежных средств, у заинтересованных пользователей отсутствует возможность оценить обоснованность потребности в этих средствах и конечные социальные и экономические результаты их использования. При этом многократно возрастает роль нефинансовой информации, которая, как

известно, может аккумулироваться системой управленческого учета. В данных условиях важным становится не наращивание объемов финансовых ресурсов на исполнение государственной программы, а тот измеримый социально-экономический эффект, который будет получен от ее реализации.

Оценивая состояние систем управленческого учета и внутреннего контроля в сфере государственного сегмента, следует заключить: *государственному сегменту присущ более централизованный и формальный, по сравнению с коммерческим сегментом, подход. До сих пор центральная роль все еще отводится составлению и контролю исполнения бюджетов, однако присутствует уверенное движение в сторону процессно-стоимостного управления, где лишь управленческий учет способен выявить и зафиксировать конечные социальные и экономические результаты использования государственных средств.*

В экономической литературе вопрос взаимосвязи между системами управленческого учета и внутреннего контроля в государственных организациях до сих пор остается открытым. Анализ процедур внутреннего контроля и управленческого учета в государственном сегменте, выполненный нами в процессе проведения исследования, позволяет констатировать их некоторое дублирование, что отражено на рисунке 3.

Элементами управленческого учета, которые также присутствуют в системе внутреннего контроля государственной организации, являются система бюджетирования, классификация затрат по различным признакам, работа с классификационными справочниками, методики трансфертного ценообразования и управление рисками организации.

Система внутреннего контроля организации – это постоянно функционирующая система, направленная на обеспечение выполнения миссии организации и достижение поставленных задач.

Система внутреннего контроля организации повышает эффективность системы управления деятельностью организации за счет использования качественной информации.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Взаимосвязь процедур внутреннего контроля и управленческого учета

С изменением условий хозяйствования и с усилением рисков внутренний контроль приобретает характер основы, необходимой на всех уровнях управления организацией государственного сегмента.

Вышеизложенное подчеркивает необходимость обстоятельного рассмотрения вопроса о выработке методики осуществления процедур внутреннего контроля с использованием информационных потоков управленческого учета.

*Таким образом, организация эффективной взаимосвязи систем управленческого учета и внутреннего контроля в организации государственного сегмента представляет собой трудоемкий, многоступенчатый и непрерывный процесс. Успешная реализация процедур внутреннего контроля во многом связана с функционированием систем управленческого учета, который следует воспринимать как информационную базу внутреннего контроля; задачи последнего при этом во многом определяют архитектуру системы управленческого учета.*

### **1.3 Управление рисками в системах управленческого учета и внутреннего контроля**

В условиях современных кризисных явлений в экономике особое значение при принятии управленческих решений приобретает информация о рисках деятельности организации. Следует согласиться с мнением А.Н. Бобрышева, указывающего, что «кризисы в мировой экономике, как переломное состояние какого-либо процесса, оказывают все большее влияние на методологию информационного обеспечения деятельности предпринимательских структур. Причем чем более поздний исторический период развития учетно-экономической мысли рассматривается, тем более явственной является данная закономерность» [36].

Для определения содержания и сущности управленческого учета в условиях нарастания рисков обратимся, прежде всего, к основным определениям риска, представленным как в специальной литературе, так и в нормативных документах. Данные определения отражены в таблице 2.

Таблица 2 – Подходы к определению термина «риск»

Название документа	Определение риска
Толковый словарь экономических и финансовых терминов [15]	Элемент неопределенности, который может отразиться на деятельности того или иного хозяйствующего субъекта или на проведении какой-либо экономической операции
Концептуальные основы управления рисками организаций, разработанные Комитетом спонсорских организаций комиссии Тредвея [171]	События, влияние которых является отрицательным, которые мешают созданию или ведут к снижению стоимости
Модель COSO ERM (2017) – «Управление рисками организации: интеграция со стратегией и эффективностью деятельности» [172]	Вероятность возникновения событий, которые могут оказать влияние на достижение стратегических и бизнес-целей
П. 2 ст. 8.1 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» [2]	Риск-ориентированный подход представляет собой метод организации и осуществления государственного контроля, при котором выбор интенсивности (периодичности, формы, продолжительности) проведения мероприятий по контролю, мероприятий по профилактике нарушения обязательных требований определяется отнесением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя и (или) используемых ими при осуществлении такой деятельности производственных объектов к определенной категории риска либо определенному классу (категории) опасности
Международные принципы управленческого учета [173]	Вероятность того, что цели не будут достигнуты и компания не сможет работать по намеченному плану
Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности: информация Минфина России № ПЗ-11/2013 [10]	Сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности
Национальный стандарт Российской Федерации «Менеджмент риска. Методы оценки риска» и Национальный стандарт Российской Федерации «Менеджмент риска. Термины и определения» [13]	Следствие влияния неопределенности на достижение поставленных целей. Под следствием влияния неопределенности необходимо понимать отклонение от ожидаемого результата или события (позитивное и/или негативное). Неопределенность – это состояние полного или частичного отсутствия информации, необходимой для понимания события, его последствий и их вероятностей

Источник: составлено автором.

Анализируя вышесказанное, можно заключить, что понятие риска относится к действиям в условиях неопределенности с возможностью наступления случайных событий, приводящих к негативным последствиям.

Отсутствие налаженной системы управления рисками влечет рост затрат на производство и снижение финансовых результатов деятельности организации государственного сегмента. В этих условиях разработка риск-ориентированного подхода в управленческом учете становится важным элементом политики управления предприятием. Данная проблема многократно обостряется в условиях функционирования организаций государственного сегмента, принимая во внимание инерционность органов государственной власти и зачастую формализм во внедрении управленческих новаций. Однако в настоящее время в государственных организациях работе с рисками не уделяется должного внимания. При использовании риск-ориентированного подхода в управленческом учете необходимо адекватное текущему моменту выделение центров финансовой ответственности государственной организации. Это позволит ключевым бизнес-подразделениям сформировать детальный реестр рисков в разрезе функциональных областей, ответственных лиц и приоритетности работы с рисками.

Комитет спонсорских организаций комиссии Тредвея (COSO) опубликовал документ, отражающий концептуальные основы управления рисками организаций [171]. В документе отмечается, что управление рисками организации включает: определение уровня риск-аппетита в соответствии со стратегией развития организации; совершенствование процесса принятия решений по реагированию на возникающие риски; сокращение числа непредвиденных событий и убытков в деятельности; использование благоприятных возможностей и рациональное использование капитала.

Информационные потребности менеджера зависят от его позиции в иерархии организации, уровня управления, зон ответственности и его прав и

полномочий. В этой связи реализация риск-ориентированного подхода к построению системы управленческого учета может осуществляться в два этапа. Первым этапом является определение информационных потребностей на каждом уровне управления. Для этого необходимо выделить уровни управления организацией, разграничивая зоны ответственности на каждом уровне. Вторым этапом должен стать анализ портфеля рисков, значимых для целей управленческого учета. На данном этапе необходимо собрать информацию о совокупных рисках организации (через опрос или анкетирование сотрудников по ключевым бизнес-процессам), тем самым выявляя большую часть эндогенных и экзогенных факторов. Опрос сотрудников и их вовлеченность в процесс выявления рисков являются очень важными в риск-ориентированном подходе к построению управленческого учета, так как активным пользователям бизнес-процессов известен перечень проблем и слабые места в бизнес-процессах.

Как отмечалось на рисунке 3, управление рисками должно стать как элементом управленческого учета, так и внутреннего контроля. Процесс внутреннего контроля является составной частью процесса управления рисками организации. Модель внутреннего контроля, предложенная COSO, состоит из пяти взаимосвязанных компонентов, происходящих из способов управления бизнесом (контрольная среда, оценка рисков, средства контроля, информация и коммуникация, мониторинг). В третьей главе работы приводятся рекомендации по построению риск-ориентированных систем управленческого учета и внутреннего контроля на основе данных компонентов.

Управление рисками предполагает наличие своевременных и достаточных мер по их минимизации. Риск-ориентированная модель управленческого учета не означает полное отсутствие рисков, она означает усилия по работе с рисками, направленные на снижение негативных последствий и уменьшение возможных потерь от наступления

неблагоприятных событий. Оценим факторы, влияющие на появление рисков. Они отражены на рисунке 4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Влияние рисков на деятельность организации

Как иллюстрирует рисунок 4, ключевыми направлениями в процессе управления рисками должны стать работа по отбору добросовестных поставщиков, поставляющих качественные товары; внедрение клиент-ориентированного подхода для удержания текущих потребителей и привлечения новых; подбор высококвалифицированного персонала.

Например, фактор «дефицит квалифицированного персонала» среди рабочего персонала может генерировать ошибки в производстве продукции, среди финансового персонала – ошибки в принятии финансовых решений, а среди управленческого персонала – ошибки в области корпоративного управления.



Фактор «ненадежные поставщики» для государственных организаций может оказать негативное влияние на своевременность и качество поставленной продукции (работ, услуг), а также на полноту выполненных условий договоров, что выражается в производственных, операционных и репутационных рисках.

Фактор «снижение покупательской способности» для государственных организаций соотносится с отказами потребителей в оплате заказанной продукции ввиду различных причин, в том числе из-за поставки некачественной продукции (работ, услуг), что выражается как в финансовом риске (неполучение денег), так и в репутационном риске.

Фактор «неблагоприятная ситуация на рынке» выражается внешними рисками (законами, регулирующими коммерческую деятельность, экономической обстановкой в стране, изменениями в налоговой системе, коррупцией, рэкетом и др.).

Фактор «возросшая конкуренция» проявляется в действиях конкурентов, приводящих к понижению доли организации на рынке.

Основываясь на вышесказанном, рекомендуется использовать следующий алгоритм при использовании риск-ориентированного подхода в управленческом учете:

- 1) Определить информационные потребности на каждом уровне управления.
- 2) Создать группу или отдел в организации для аккумуляции рисков и работы с ними (в зависимости от размера организации и ее организационной структуры данный функционал может быть отнесен к отделу риск-менеджмента, группе внутреннего контроля или службе внутреннего аудита).
- 3) Произвести анализ портфеля рисков, значимых для целей управленческого учета.
- 4) Определить ответственных в каждом бизнес-процессе лиц за вышеуказанные риски.

5) Разработать внутренние положения управленческого учета по работе с рисками.

6) Разработать способы коммуникации информации о рисках ключевым пользователям и лицам, принимающим ключевые решения.

7) Доработать систему внутреннего контроля на основе риск-ориентированного подхода.

Вышеперечисленное позволяет заключить: *под влиянием современных кризисных явлений возникает потребность применения нового инструментария управленческого учета, способного учитывать значимые для организации риски. Важной составляющей в условиях риск-ориентированного подхода также является система внутреннего контроля, способная минимизировать риски, причиной возникновения которых являются неорганизованные или неэффективные бизнес-процессы. При разработке и совершенствовании бизнес-модели организация должна ориентироваться на внешние и внутренние риски, перманентно совершенствуя систему внутреннего контроля.*

## **Глава 2**

### **Организация управленческого учета и внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах фармацевтического рынка**

#### **2.1 Основные тенденции развития фармацевтического рынка Российской Федерации и особенности его государственного сегмента**

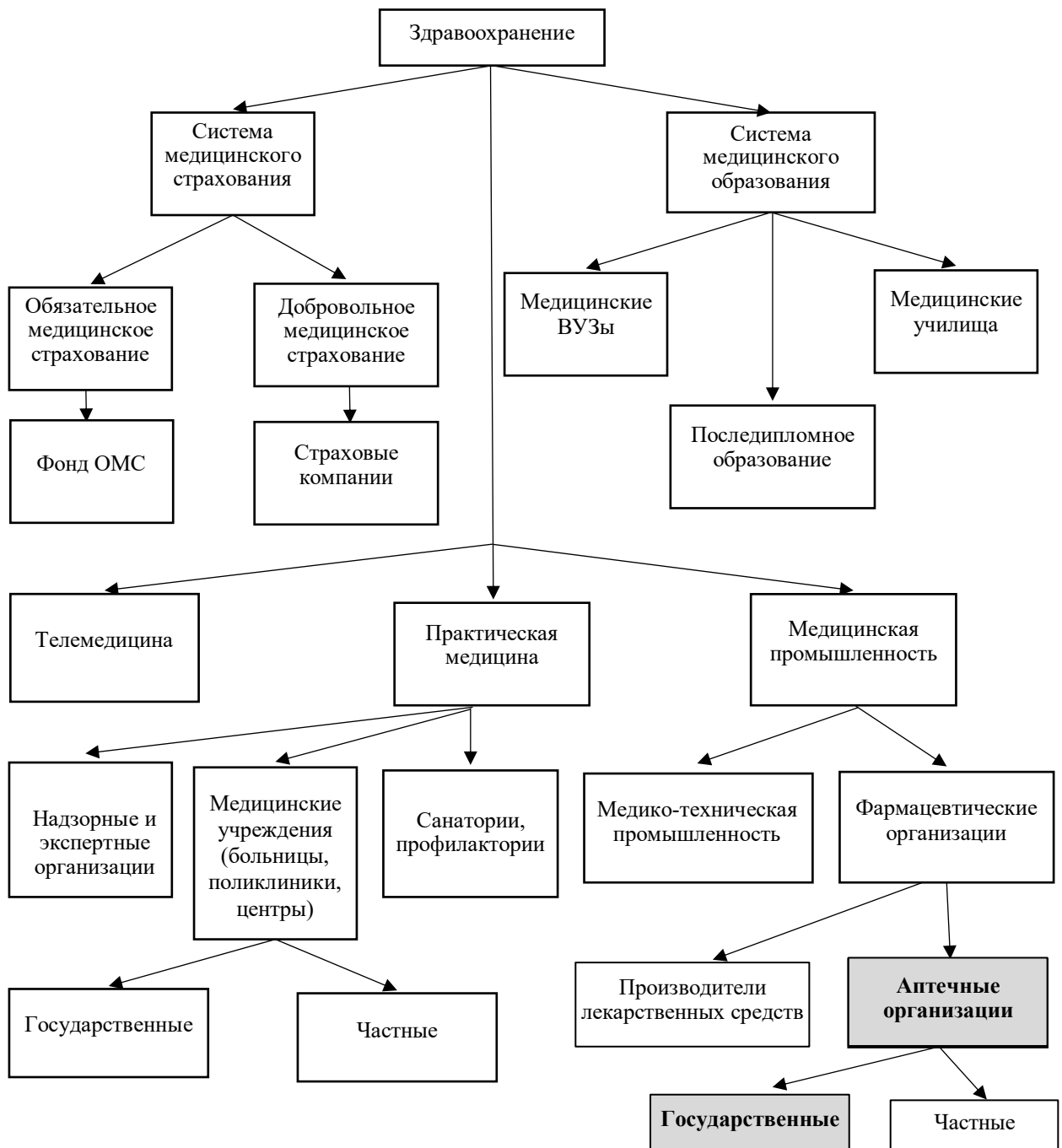
Фармацевтическая промышленность относится к системе здравоохранения, которая во многом базируется на системе здравоохранения Советского Союза с существенными корректировками, сформированными под влиянием рыночной экономики.

В первую очередь обратимся к отраслевой структуре здравоохранения. Под отраслевой структурой принято понимать разделение отрасли на самостоятельные части. Эти самостоятельные части, являясь взаимосвязанными и взаимодействующими между собой, имеют различия по специфике, по производственным процессам и видам деятельности.

Здравоохранению присуще разнообразие видов деятельности и услуг, что иллюстрирует рисунок 5. Формирование универсальной отраслевой структуры для системы здравоохранения представляется невозможным ввиду отсутствия единого признака для создания группировок по структурным компонентам. По форме собственности организации здравоохранения делятся на государственные (федеральные, муниципальные) и частные.

Главными составляющими отрасли являются практическая медицина и медицинская промышленность. Практическая медицина охватывает весь комплекс услуг в области охраны здоровья. Это не только медицинские центры, госпитали, больницы и поликлиники, но также санатории и профилактории. Результат деятельности практической медицины, в отличие от медицинской промышленности, является нематериальным, так как он выражен в процессе лечения или диагностики.

Под медицинской промышленностью понимают совокупность промышленных предприятий, производящих лекарственные средства и медицинскую технику для организаций здравоохранения и населения, а также деятельность аптечных организаций.



Источник: составлено автором.

Рисунок 5 – Составляющие отрасли здравоохранения

В статье 2 Федерального закона «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации» фармацевтическая организация определяется как «юридическое лицо независимо от организационно-

правовой формы, осуществляющее фармацевтическую деятельность (организация оптовой торговли лекарственными средствами, аптечная организация)» [5].

Поставленная Президентом Российской Федерации цель увеличения продолжительности жизни с 72,7 лет до 78 лет к 2024 году имеет прямую корреляцию с эффективной деятельностью системы здравоохранения [7]. Обращаясь к опыту развитых стран, становится очевидным, что значительный эффект в достижении поставленной цели может быть достигнут благодаря грамотному внедрению системы всеобщего лекарственного обеспечения. Доступность современных генераций лекарственных средств для всех граждан страны стала приоритетным вопросом в области здравоохранения.

Конституция Российской Федерации гарантирует предоставление пациентам жизненно необходимых и важнейших лекарственных средств, тем самым делая лекарственное средство объектом закупки социального значения. Другими словами, лекарства, приобретаемые для государственных нужд, отражают государственные обязательства перед гражданами. Следует отметить, что принятие Федерального закона «Об обращении лекарственных средств» [4] является несомненным достижением в области лекарственного обеспечения населения. Кроме совершенствования законодательной базы, был усилен контроль за ценами на лекарственные препараты из списка жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов (далее - ЖНВЛП), что несомненно, сказалось на доступности лекарственных препаратов для малообеспеченных слоёв населения. Вышеуказанный закон стал триггером поэтапного внедрения системы идентификации лекарственных препаратов в рамках проекта по внедрению автоматизированной системы мониторинга движения лекарственных препаратов от производителя до конечного потребителя для защиты населения от фальсифицированных лекарственных препаратов и

оперативного выведения из оборота контрафактных и недоброкачественных препаратов.

Вместе с тем в рассматриваемой области сохраняются серьезные проблемы. Главная из них – недостаточное лекарственное обеспечение населения лекарственными препаратами в амбулаторных условиях. Государственные расходы стран Европейского Союза, близких по экономическому развитию к России, превосходят расходы на обеспечение населения лекарственными препаратами в Российской Федерации более чем в 2,5 раза [124].

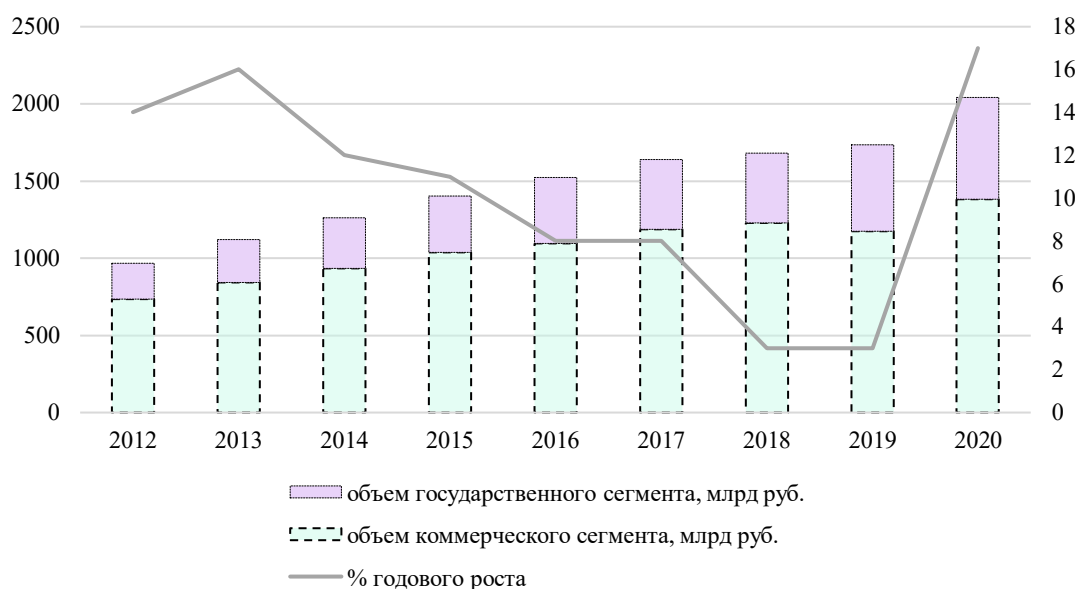
Кроме того, наблюдается разная обеспеченность лекарственными препаратами в зависимости от субъекта Российской Федерации. Это объясняется отсутствием единого подхода в формировании реестра по ЖНВЛП, а также неоднородной ценовой политикой на наиболее популярные лекарственные препараты. В различных субъектах Российской Федерации наблюдается монополизация закупок лекарственных препаратов, что приводит к снижению конкуренции и завышению закупочных цен. В целом по стране наблюдается отсутствие единообразия в формировании политики по обеспечению населения лекарственными препаратами.

Отмечая важность вышеуказанных вопросов, в 2018 году на совещании по системе лекарственного обеспечения населения, Президент Российской Федерации поставил задачу внедрить систему всеобщего лекарственного обеспечения и повысить эффективность обращения лекарственных средств в Российской Федерации. Как будет показано в третьей главе исследования, система управленческого учета способна стать информационной базой для проведения детального анализа сложившейся ситуации в сфере лекарственного обращения, а также положительно повлиять на внедрение механизмов, способных обеспечить достижение поставленных целей.

Неправомерно отождествлять понятия «лекарственное средство» и «лекарственный препарат». Согласно Федеральному закону «Об обращении

лекарственных средств» [4], лекарственные средства – «вещества или их комбинации, вступающие в контакт с организмом человека или животного, проникающие в органы, ткани организма человека или животного, применяемые для профилактики, диагностики (за исключением веществ или их комбинаций, не контактирующих с организмом человека или животного), лечения заболевания, реабилитации, для сохранения, предотвращения или прерывания беременности и полученные из крови, плазмы крови, из органов, тканей организма человека или животного, растений, минералов методами синтеза или с применением биологических технологий». Согласно вышеуказанному закону, лекарственный препарат – более узкое понятие. В рамках данной работы используется термин «лекарственное средство».

Уровень развития фармацевтической отрасли страны напрямую влияет на уровень и качество жизни населения, а также на устойчивость экономического развития. Расходы на маркетинговые кампании фармацевтических производителей занимают лидирующие позиции на российском рынке рекламы [23]. Однако, по данным аудиторской компании Deloitte, в 2018 году рост объема российского фармацевтического рынка начал замедляться: годовой рост составил 2,6%, что отражено на рисунке 6.



Источник: составлено автором по материалам [174].

Рисунок 6 – Объем российского фармацевтического рынка: динамика в денежном выражении, 2012-2020 гг., млрд руб.

В долларовом эквиваленте емкость рынка сократилась на 4,3% из-за ослабления рубля. По данным Исследовательского центра компании «Делойт» в СНГ, в 2018 году российский фармацевтический рынок по размеру в долларовом выражении занял 16-е место в мире, однако на душу населения лишь 30-е место [174]. Значительное влияние на динамику фармацевтического рынка оказала пандемия COVID-19: объем рынка в 2020 году превысил 2040 млрд рублей. Несмотря на положительные тенденции в коммерческом сегменте, драйвером роста на рынке лекарственных препаратов являются государственные закупки. Основной прирост обеспечивается за счет дополнительного финансирования национальных проектов, таких как федеральные проекты по борьбе с кардио- и онкологическими заболеваниями.

Последние несколько лет соотношение долей продаж ЖНВЛП и препаратов, не входящих в ЖНВЛП, остается стабильным. При этом в денежном выражении доля продаж рецептурных лекарственных средств преобладает над безрецептурными, а в натуральном выражении наблюдается противоположная ситуация [177]. Это объясняется более высокой средней стоимостью рецептурных препаратов. Однако, учитывая тенденцию на усиление контроля отпуска лекарств со стороны государства, все большее количество лекарств начинает отпускаться только по рецепту врача. Как следствие, ожидается в скором времени преобладание продаж рецептурных лекарственных средств и в натуральном выражении.

Организациям фармацевтического рынка характерны следующие особенности:

- 1) Преобладание безрецептурных лекарств (в натуральном выражении) и высокая доля традиционных средств-дженериков.
- 2) Безуспешность попыток заменить зарубежные лекарственные средства отечественными аналогами, что объясняется недостаточным производственным опытом и низким качеством используемых компонентов.



3) Склонность населения к фитотерапии (использованию лекарственных растений и комплексных препаратов из них), самолечению, покупке дешевых медикаментов.

4) Сезонность аптечного бизнеса. Практика показывает, что зимой доля безрецептурных препаратов в общем объеме продаж становится выше, так как возрастает спрос на противопростудные и противовирусные средства.

5) Сложности в регулировке взаимодействия между аптечными сетями и производителями. Большая часть аптечных организаций подписывает с производителями маркетинговые договоры, по которым провизоры должны продвигать определенные торговые позиции. В этой связи союз «Национальная фармацевтическая палата» внес предложения ограничить максимальный размер бонуса за маркетинг в аптечном сегменте. Это означает значительное снижение бэк-маржи у аптечных организаций (бэк-маржа, от английского «back margin», отражает ту часть прибыли, которую компания получает от поставщика в виде различных скидок и бонусов).

6) Активное развитие дистанционной торговли. На данный момент через Интернет реализуется парафармацевтическая категория (нелекарственный ассортимент), которая является одной из наиболее прибыльных. Долгое время в России лекарственные средства не могли быть представлены по Интернету, однако в связи с пандемией COVID-19 в апреле 2020 года Госдума приняла закон о дистанционной продаже лекарств. Правила распространились в 2020 году на безрецептурные средства, но в условиях чрезвычайной ситуации и при возникновении угрозы распространения заболевания, представляющего опасность для окружающих, правительство вправе разрешить временно дистанционную торговлю и рецептурными препаратами.

7) Аптеки остаются единственным легальным каналом продажи лекарств, в отличие от зарубежной практики. По этой причине многие

представители продуктовой розницы развивают собственные аптечные проекты.

8) Основные расходы на приобретение лекарств в России возложены на конечных потребителей (в то время как в развитых западных странах их покрывает медицинская страховка).

В международной практике здравоохранения активно применяется термин «реимбурсация» (англ. reimbursement - выплата компенсаций). Система реимбурсации имеет прямое влияние на доступность лекарственных средств, повышая эффективность системы здравоохранения в целом. В зависимости от особенностей системы здравоохранения страны используются разные механизмы реимбурсации: пациент самостоятельно участвует в процессе реимбурсации или возмещение реимбурсированных денежных средств происходит через аптечные организации. Оба механизма отражены на рисунке 7.

для пациентов (застрахованных лиц)	для аптечных организаций
<ul style="list-style-type: none"> <li>• пациент предоставляет счет в страховую компанию; к счету прикрепляется рецепт от медицинской организации</li> <li>• нет прямого взаимодействия между страховым фондом и аптечной организацией</li> <li>• действует во Франции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• при реализации рецепта на получение реимбурсируемых лекарств от пациента не требуется дополнительных действий</li> <li>• аптечная организация выставляет счет страховому фонду самостоятельно на основе предоставленных пациентом документов</li> <li>• имеется договоренность между страховым фондом, страховой компанией и аптечной организацией</li> <li>• действует в Германии</li> </ul>

Источник: составлено автором.

Рисунок 7 – Содержание механизма реимбурсации лекарственных средств

Задача реимбурсации – не только повышение доступности лекарств для пациентов, но и гармонизация фармацевтического рынка в целом (как в плане назначения врачами качественных и эффективных средств, так и

регулирование процессов прозрачного ценообразования на них). В настоящее время в выборе препарата с целью возмещения стоимости важную роль играет его рыночная цена, поэтому невозможно внедрить систему компенсации без эффективного государственного контроля ценообразования на те из них, что подлежат реимбурсации. В подавляющем большинстве стран-членов ЕС показатель стоимость / эффективность является определяющим критерием выбора препарата для реимбурсации. Стоимость возмещения или равна определенной государством цене, или же рассчитывается с учетом референтных цен для группы средств, которые уже внесены в перечень реимбурсационных – соответственно цену на них определяют на уровне, согласованном с производителем или установленном государством.

Например, в Бельгии с 2009 года действует список лекарств, подлежащих частичной или полной реимбурсации. Процент реимбурсации зависит от эффективности и безопасности препарата, тяжести заболевания и ряда других параметров и может составлять от 20% до 100%. Реимбурсация стоимости лекарственных препаратов из позитивного списка производится в рамках обязательного страхования из фондов больничных касс. Все реимбурсируемые лекарственные препараты делятся на несколько списков. Стоимость препаратов из «списка А» (инсулин, лекарства для лечения онкологических заболеваний и другие жизненно важные лекарственные средства) возмещается на 100%. В «список В» входят в основном антибиотики, антигипертензивные и противоастматические средства – за них пациенты доплачивают 25% стоимости, но не более 10,8 евро, а при больших упаковках – не более 13,5 евро за упаковку. За препараты из «списка С» (спазмолитики и т.п.) софинансирование пациентов составляет 50% (но не более 13,5 евро за упаковку), а все лекарства из «списка D» полностью оплачиваются пациентами [176].

В Турции почти все пациенты пользуются системой реимбурсации. Турецкая система реимбурсации работает следующим образом: пациент

оплачивает определенный процент общей стоимости лекарственных средств. Пенсионеры оплачивают 10% стоимости препаратов, а остальные пациенты – 20%. В случае, если у пациента есть медицинское заключение, он не оплачивает стоимость препарата вовсе. В связи с этим в Турции для провизоров основными клиентами являются потребители, которые приобретают препараты, подлежащие реимбурсации. Таким образом, задача аптеки – привлечь лояльных покупателей (или усилить их лояльность к аптеке).

Некоторые страны используют международные непатентованные названия (International Nonproprietary Names – INN) при назначении лекарств. При такой методике выписывания рецептурных препаратов врач указывает в рецепте только активный ингредиент препарата. Это делает систему доставки отпускаемых по рецепту лекарств более гибкой. В 22 странах Европейского союза такая практика является частой. При этом существуют специальные системы льгот, призванные мотивировать врачей назначать лекарства по данной системе. В четырех странах Европейского Союза (Румыния, Португалия, Эстония и Литва) данная практика является обязательной.

Виды аптечных организаций принято делить на три группы:

- аптека (включающая в себя подвиды: аптека готовых лекарственных форм; производственная аптека; производственная аптека с правом изготовления лекарственных препаратов);
- аптечный пункт;
- аптечный киоск.

В рамках данной работы мы не будем рассматривать особенности каждого из перечисленных видов аптечных организаций, а обратимся к делению аптечной сети по принципу формирования бюджета аптечной организации.

В зависимости от формы финансирования фармацевтический рынок Российской Федерации традиционно разделяют на два крупных сегмента:

коммерческий и государственный. Коммерческий сегмент включает в себя аптечные продажи лекарственных препаратов (далее – ЛП) и парафармацевтических товаров, не учитывая продажи по программе дополнительного лекарственного обеспечения (далее – ДЛО). Государственный сегмент фармацевтического рынка Российской Федерации объединяет продажи лекарственных средств и изделий медицинского назначения аптечными организациями по программе ДЛО, а также реализацию через лечебно-профилактические учреждения (далее - ЛПУ) [86].

К началу 2020 года в России работало более 67 тысяч аптек [175]. Рассматривая коммерческий сегмент, следует заметить, что он переживает фазу консолидации: лидеры скупают локальных игроков, а те, в свою очередь, продолжают объединяться в альянсы. За год консолидация отрасли увеличилась: по итогам 2019 года на долю 20 крупнейших сетей пришлось 42,8% всех продаж, сейчас на топ-20 коммерческих сетей приходится более 50% доли рынка. В таблице 3 представлены основные аптечные сети, действующие в Российской Федерации в настоящее время.

Таблица 3 – Основные аптечные сети России

Название аптечной сети	Название брендов аптек	Особенности работы	Количество аптек, 2020 г.	Доля рынка, 2020 г., в процентах
1	2	3	4	5
Ригла	Ригла	Входит в ГК ПРОТЕК, работающую в производстве лекарственных средств, дистрибуции фармпрепаратов и товаров для красоты и здоровья, а также розничных продажах	2 868	5,46
Имплозия	Имплозия	Более 60% аптек либо партнерские, либо франшизные	2 576	3,83
НеоФарм	Неофарм, Столички	Компания работает в формате супермаркетов и гипермаркетов	606	2,87

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
Эркафарм	Доктор Столетов, Озерки, Хорошая аптека, Народная аптека, Аптека №1, Радуга, Первая помощь, Ладушка	Работает в различных форматах (от дискаунтеров до фармamarcaетов)	1 266	5,35
Group 36,6	36,6, Горздрав, A.V.E-Luxury	В компании сменился топ-менеджмент, был произведен ребрендинг (аптеки А5, Норма, Старый лекарь были закрыты) из-за чего доля присутствия компании на рынке снизилась	1 414	3,64
Планета Здоровья	Планета Здоровья, Страна детства	В Пермском крае сеть является лидером и занимает более 60% розничного рынка	1 696	2,96
Вита	Вита Экспресс, Моя аптека низких цен	-	1742	2,68
Апрель	Апрель, Аптечный склад	-	1886	2,56
Губернские аптеки	Губернские аптеки	Относится к структурному подразделению города	238	0,21
Петер-бургские аптеки	Петер-бургские аптеки	Относится к структурному подразделению города	85	0,09

Источник: составлено автором по материалам [175].

Консолидация участников происходит для усиления закупочных возможностей и объединения заказов производителей на маркетинговые услуги, так как производители платят сетям за продвижение своей продукции. Кроме того, чем больше сеть, тем более выгодные условия она может получить по поставкам от дистрибьюторов.

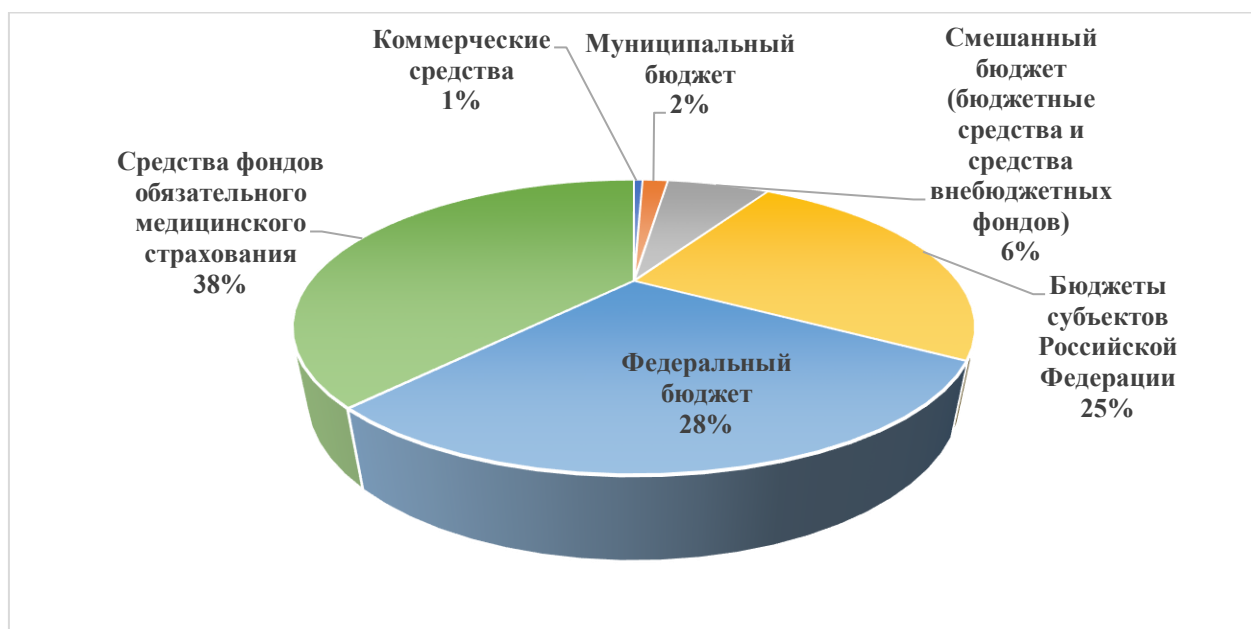
Для анализа деятельности аптечной организации необходимо обратиться к ее финансовым показателям. Важнейшим финансовым показателем любой коммерческой организации является EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization). Расчет рентабельности по EBITDA позволяет оценить эффективность усилий компании по сокращению затрат. Низкая рентабельность по EBITDA указывает проблемы организации с генерацией прибыли и возможное наличие высоких операционных расходов. Низкое значение EBITDA является общей проблемой для всего аптечного бизнеса в последние годы. Показатель колеблется на уровне от -1% до +3%. У крупнейшей по доле рынка коммерческой аптеки России «Ригла» показатель EBITDA составляет 4,8%. Ее конкурент, «Группа 36,6», текущих данных не раскрывает, но ставит своей целью достичь показатель в 3,5% [167]. Возможными причинами низкого показателя EBITDA в аптечных организациях могут быть: уменьшение объема продаж в связи с усилением конкуренции, низкая оборачиваемость запасов, наличие дефектуры, уменьшение валовой прибыли, низкий трафик. Также причины низкой рентабельности в отдельных аптечных сетях могут состоять в следующем: ручное управление, упор на «старые» проверенные кадры, кассовые разрывы (временный недостаток свободных денежных средств), высокая текучесть кадров, а также слабые стандарты мерчандайзинга и обслуживания клиентов.

Хотя большую часть фармацевтического рынка занимает коммерческий сегмент, в России работает около 180 государственных аптечных сетей, которые объединяют более 5,4 тысяч точек продаж. Из них около 100 существуют в форме государственных унитарных предприятий (далее – ГУП) и муниципальных унитарных предприятий (далее – МУП). ГУП и МУП суммарно объединяют 3 тысячи аптечных организаций и занимают чуть выше 3% рынка. ГУП и МУП закрывают потребности по наркотическим препаратам, только у них остались производственные отделы,

чаще всего именно в них льготники могут получить лекарства в рамках льготного лекарственного обеспечения [177].

Программа дополнительного лекарственного обеспечения, реализуемая Правительством Российской Федерации с января 2005 года, является частью реформы «монетизации льгот». В рамках данной программы государственный сегмент закупок в области лекарственного обеспечения можно представить в виде трех групп: лекарственные препараты для медицинских организаций, или госпитальный сектор; закупки для лекарственного обеспечения населения; закупки для нужд федеральных министерств и ведомств. Исходя из рисунка 8, уместно заключить, что финансирование обеспечения населения лекарственными препаратами осуществляется за счет бюджетов всех уровней, а также средств обязательного медицинского страхования.

Например, в рамках бюджета Москвы расходы на обеспечение льготников бесплатными или льготными лекарствами в 2021 году запланированы в размере 45,7 млрд рублей [163].



Источник: составлено автором по материалам [163].

Рисунок 8 – Структура источников финансирования государственных закупок лекарственных препаратов, 2021 г.



Доминирующим способом размещения государственного заказа является открытый аукцион в электронной форме, на долю которого приходится более 90% объема государственных закупок. В январе 2012 года вступил в силу Федеральный закон «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» [1]. Данный закон регулирует работу унитарных предприятий, хозяйственных обществ с долей государственного управления, госкорпораций. Введение вышеуказанного закона, однако, создало «лазейки», вследствие которых произошли громкие скандалы. В частности, министерство юстиции США раскрыло информацию, согласно которой американская компания Pfizer в течение 15 лет давала взятки врачам и российским чиновникам в области здравоохранения, для того чтобы препараты данной компании попадали в списки по государственным закупкам [168].

Данный факт свидетельствует о том, что российскому законодательству не удалось полностью пресечь коррупцию в государственных закупках лекарственных средств. Это лишь обостряет необходимость усиления внутреннего контроля деятельности аптечных сетей.

С января 2014 года на смену действующему закону о госзакупках (№ 94-ФЗ) вступил в силу новый Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» [3]. В соответствии с Федеральным законом № 44-ФЗ от 05.04.2013 г. «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд», лекарственные средства, включенные в список гарантированного объема бесплатной медицинской помощи, должны закупаться через единую систему государственных закупок. Механизм реализации программы выглядит следующим образом: государственные структуры составляют список лекарств, жизненно необходимых для социально незащищенных слоев населения (ветеранов, инвалидов,

малообеспеченных граждан и пр.). При составлении заявок соблюдается заранее определенная периодичность (раз в месяц, квартал или год), а также содержится указание на международное непатентованное наименование. Критичным при этом является проведение тендерных закупок лекарственных средств по международным непатентованным наименованиям. Такой способ проведения государственных закупок существенно снижает риск коррупции, так как формирование тендерных лотов по торговым наименованиям вызывает соблазн у чиновника включить наиболее лоббируемую, но не самую дешевую торговую марку.

Другим важным шагом в совершенствовании механизма государственных закупок лекарственных препаратов стало вступление в силу Постановления Правительства Российской Федерации «Об установлении предельного значения начальной (максимальной) цены контракта (цены лота), при превышении которого не могут быть предметом одного контракта (одного лота) различные лекарственные средства с международными непатентованными наименованиями или при отсутствии таких наименований с химическими, группировочными наименованиями», по которому устанавливаются предельное значение начальной (максимальной) цены контракта (цены лота) в размере 1 млн рублей, а для нужд государственных и муниципальных заказчиков, расположенных в Москве и Санкт-Петербурге – в размере 5 млн рублей [9].

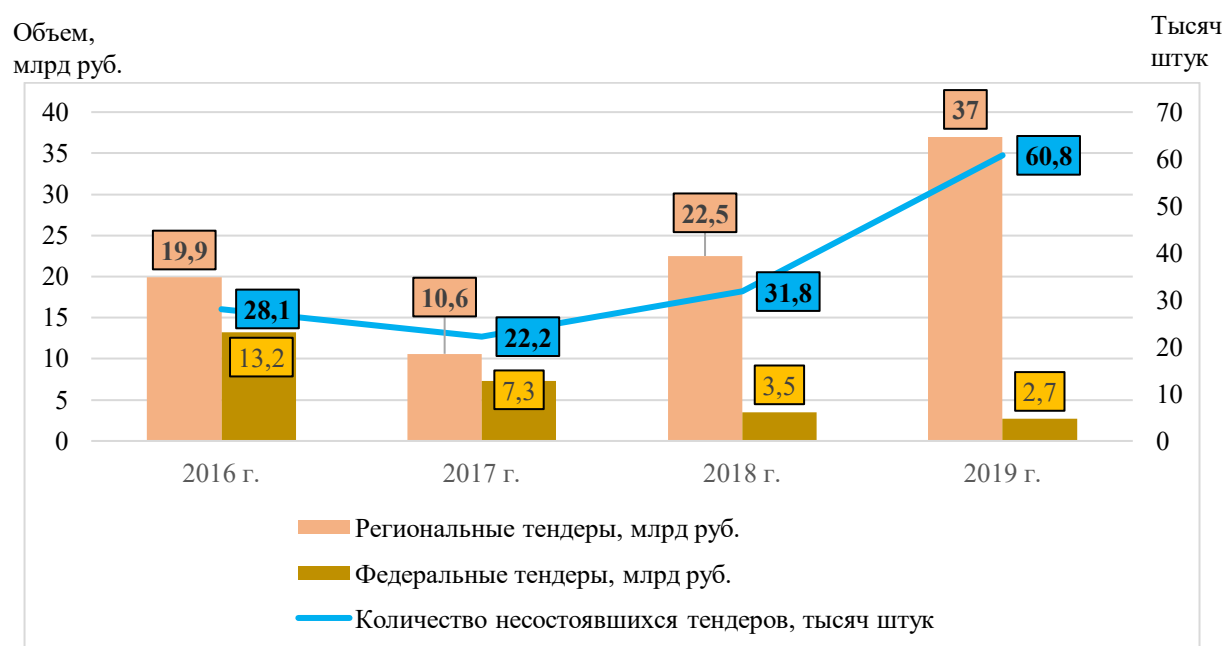
Таким образом, система государственных закупок лекарственных препаратов в России является системообразующей составляющей лекарственного обеспечения населения. По средствам данной системы лекарственного обеспечения реализуется законодательно закрепленные гарантии доступности и качества медицинской помощи [92]. Особая социальная значимость отрасли подразумевает дополнительные требования к контролю над процессами и к доступу к качественной информации, что может быть предоставлено через системы управленческого учета и внутреннего контроля.

По результатам первого полугодия 2019 года Росздравнадзор провел масштабную проверку регионов по льготному лекарственному обеспечению граждан, которая показала грубые нарушения прав граждан на льготное лекарственное обеспечение. В результате были выявлены нарушения прав граждан в части лекарственного обеспечения за счет средств федерального и/или регионального бюджета; несвоевременное лекарственное обеспечение по выписанным льготным рецептам; отсутствие контроля со стороны региональных органов управления здравоохранением за определением потребности в лекарственных препаратах, а также использованием закупленных лекарственных препаратов; отсутствие выписки лекарственных препаратов при наличии медицинских показаний. Кроме того, в некоторых регионах до 40% рецептов, выписанных гражданам в соответствии с медицинскими показаниями, остаются необеспеченными. Отмечаются проблемы в получении пациентами лекарств для лечения бронхиальной астмы, сердечно-сосудистых, неврологических заболеваний и сахарного диабета.

Серьезный общественный резонанс вызвала публикация российского информационного агентства РБК, согласно которой в России с начала 2019 года осталось без заявок почти 47 тысяч тендеров госучреждений на лекарства, что составляет 30% от всех планируемых тендеров на год [71]. На закупку инсулина было объявлено 2,8 тысяч тендеров, из них по данным сайта государственных закупок, сорвано 692, то есть четверть от общего количества аукционов по таким лекарствам. С вакцинами против бешенства ситуация сложилась хуже, чем с инсулином: признаны несостоявшимися 429 аукциона – это 75% от всего их количества. Причина роста числа сорванных контрактов – в слишком низкой цене, которую указывали заказчики, ориентируясь на новую методику ее определения, утвержденную Министерством здравоохранения [167]. Согласно этому документу, госзаказчик должен выставить минимально возможную стоимость контракта. Новая методика была принята для

выравнивания цен на госзакупках в разных регионах, где стоимость одних и тех же препаратов могла различаться в разы. Приказ Минздрава с новыми правилами определения цены вступил в силу в конце 2017 года. Заказчики стали его применять с начала 2019 года, поскольку именно тогда в справочнике появились ориентировочные значения для расчета цен. И регионы стали ими пользоваться. В сложившихся условиях несостоявшиеся аукционы приходилось объявлять заново с незначительным повышением цены, на что уходил как минимум месяц. Стоит отдельно отметить, в первом квартале 2019 года Минздрав опубликовал разъяснения, из которых следовало, что цены, рассчитанные в соответствии с методикой, являются «индикативными». При этом если субъект захочет указать более высокую цену контракта, ему придется обосновывать такое решение. В сложившихся условиях регионы отказались брать на себя подобную ответственность.

По итогам первой половины 2019 года количество несостоявшихся госзакупок лекарств увеличилось по сравнению с аналогичным периодом предыдущего года почти в два раза – с 31,8 тысяч до 60,8 тысяч, что отражено на рисунке 9.



Источник: составлено автором по материалам [169].

Рисунок 9 – Количество несостоявшихся тендеров на поставку лекарств, 2016-2019 гг.

В таблице 4 выделены основные макро- и микро- факторы, негативно влияющие на реализацию программы дополнительного лекарственного обеспечения.

Таблица 4 – Основные проблемы в реализации программы дополнительного лекарственного обеспечения

Факторы		Описание
МАКРОФАКТОРЫ	Дефицит федеральных денежных средств	Проблема недостаточного финансирования льготной программы является системной и существует длительный период [32; 48]. Данная проблема прямо зависит от низкой собираемости налогов, «серых зарплат», а также от высокого уровня коррупции
	Списки медикаментов для обеспечения индивидов федеральной ответственности носят ограниченный характер	Перечень лекарственных средств, закупаемых за счет федерального бюджета, является весьма узким и редко пересматривается. Для покрытия этих потребностей часто используются денежные средства из региональных бюджетов, но они достаточно ограничены
МИКРОФАКТОРЫ	Отсутствие строгого регламента формирования заявки	Ввиду отсутствия ограничений при формировании заявки, в аптечную организацию поступают лекарственные средства под разными торговыми наименованиями, и, как следствие, с разными ценами. С одной стороны, нарушает индивидуально подобранную терапию, с другой стороны, осложняет расчет полной стоимости за лечение
	Длительные периоды закупки	Из-за длительного периода проведения и оформления тендерных закупок система государственных закупок лекарственных средств не обладает достаточной гибкостью. При появлении не спрогнозированного резкого спроса на лекарственные средства ввиду роста количества вновь выявленных больных система не успевает учесть их в текущей заявке на государственные закупки и образуется критический для системы здравоохранения период ожидания
	Недостаточное использование информационных технологий	Недостаточная информированность на всех уровнях от пациента до аптечной организации, связанная с недостаточным использованием информационных технологий
	Недостаточное количество узкопрофильных специалистов	Недостаток знаний врачей первичного звена; отсутствие ответственности в регионах за определение потребностей пациентов и составление заявки
	Недостаток денежных средств	Из-за недостатка денежных средств и ограниченного срока годности лекарственных препаратов невозможно иметь постоянный резерв медикаментов по всему перечню
	Проблемы с заполнением отчетной документации	У производителей имеется проблема платежей за отпущенные лекарственные средства, и как следствие – недопоставка товаров. Проблема платежей связана с долгим процессом составлением отчетности и реестров со стороны аптек

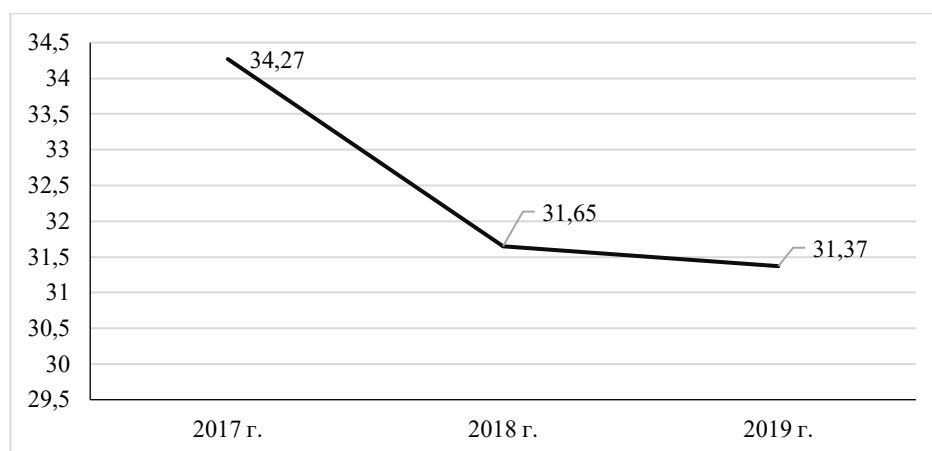
Источник: составлено автором.

Очевидно, что эффективно выстроенные в аптечных сетях системы внутреннего контроля и управленческого учета могут содействовать решению вышеуказанных проблем.

На данный момент перед программой ДЛО стоят следующие задачи:

- расширение ассортимента товаров за счет введения изделий медицинского назначения и предметов ухода;
- совершенствование системы контроля за реализацией ДЛО;
- закрепление границ прав и ответственности федерального центра и региональных властей;
- расширение контингента лиц, имеющих право на льготный и бесплатный отпуск за счет введения в регистр льготников, беременных женщин и детей до 3 лет;
- повышение прозрачности и предсказуемости управленческих решений;
- совершенствование информационных технологий.

В 2019 году Правительство Российской Федерации выделило [8] из федерального бюджета регионам на финансирование программы льготного лекарственного обеспечения 31,37 млрд рублей. Это означает продолжение тренда на снижение бюджетных ассигнований на лекарственное обеспечение отдельных категорий граждан, что показано на рисунке 10.



Источник: составлено автором по данным приложения А.

Рисунок 10 – Динамика бюджетных ассигнований на лекарственное обеспечение отдельных категорий граждан, в миллиардах рублей, 2017-2019 гг.

Таким образом, в настоящее время в России большая часть рынка лекарственных средств принадлежит коммерческому сегменту, однако именно на аптеках государственного сегмента (3% рынка) лежит социальная функция в обеспечении населения лекарствами по льготным рецептам. При этом российский фармацевтический рынок проходит фазу консолидации, сопровождающуюся, с одной стороны, укреплением конкуренции и открытием аптек-дискаунтеров, с другой стороны, усилением контроля со стороны государства.

## **2.2 Особенности бизнес-модели фармацевтических организаций и ее влияние на формирование системы управленческого учета**

Как было выявлено в первой главе работы, в аптечных сетях до сих пор отсутствует система управленческого учета, пригодная для оперативного и стратегического управления ими. Кроме того, нуждается в построении бизнес-модель фармацевтических организаций. Как свидетельствуют наши исследования, в завершенном виде она отсутствует в аптечных организациях.

Из теории менеджмента известно, что универсальная бизнес-модель может быть представлена девятью структурными блоками: структура затрат, потоки поступления доходов, ключевые ресурсы, ценностные предложения, ключевые партнеры, потребительские сегменты, каналы сбыта, взаимоотношения с клиентами и ключевые виды деятельности. Построим бизнес-модель аптечной организации, осуществляющей реализацию рецептурных и безрецептурных препаратов. Ее основные структурные блоки отражены в таблице 5.

Деятельность, осуществляемая аптечными организациями в сфере обращения лекарственных средств, включающая торговлю лекарственными средствами и их изготовление, именуется фармацевтической. Как отмечалось ранее, объектом представленного исследования выступают аптеки, имеющие

право отпускать лекарства по льготным рецептам и имеющие рецептурно-производственный отдел.

Таблица 5 – Структурные блоки бизнес-модели аптечной организации

Название структурного блока	Содержание структурного блока	Влияние особенностей аптечной организации на содержание структурного блока
1	2	3
Потребительские сегменты	Группы людей и компаний, которые организация рассчитывает привлекать и обслуживать	Покупатели в широком смысле (пациенты)
Взаимоотношения с клиентами	Типы отношений, которые устанавливаются организацией с отдельными потребительскими сегментами	Персональная поддержка (клиент может общаться напрямую с фармацевтом, получая от него помощь в процессе покупки)
Ценностные предложения	Описание товаров и услуг, представляющих ценность для определенного потребительского сегмента	Изготовление лекарств на заказ; высокий ассортимент лекарств и косметических средств; реализация рецептурных препаратов; низкие цены на препараты; возможность заказать лекарство из другой аптеки
Каналы сбыта	Каналы, с помощью которых организация взаимодействует с потребительскими сегментами и доносит до них свои ценностные предложения	Наличие стандартных каналов дистрибуции (продажа из аптек) и тендерного способа реализации продукции (право на отпуск лекарства по льготным спискам)
Структура затрат	Оценка затрат, связанных с функционированием организации	Ориентированы на снижение затрат (представление высокого ассортимента дженериков, выбор помещения с относительно невысокой арендной платой – первый этаж жилого дома), а не на создание ценностных преимуществ
Ключевые виды деятельности	Действия, осуществление которых необходимо для реализации деятельности организации	Производство и продажа лекарственных средств и сопутствующих товаров
Ключевые партнеры	Сеть поставщиков и партнеров	Дистрибьютеры и производители лекарственных средств и косметики; университеты и училища профессионального фармацевтического образования; арендодатели торговых площадей
Потоки поступления доходов	Доходы и прибыль, которые получает организация от каждого потребительского сегмента	Доход от разовых покупок лекарственных и косметических средств



Продолжение таблицы 5

1	2	3
Ключевые ресурсы	Наиболее важные активы, необходимые для успешного функционирования организации	Материальные ресурсы (здание аптеки, мебель, оборудование); персонал (фармацевты, логистика, бухгалтерия, отдел закупок и др.); финансы; интеллектуальные ресурсы (лицензия на фармацевтическую деятельность)

Источник: составлено автором.

Как выявлено в первой главе исследования, между бизнес-моделью и системой управленческого учета организации существует двуединая связь. Для того, чтобы менеджеры могли получать достоверную информацию из управленческого учета для принятия управленческих решений, бизнес-модель должна учитывать все существенные обстоятельства деятельности организации.

Легко заметить, что структурные блоки бизнес-модели, представленной в таблице 5, не учитывают риски, сопровождающие деятельность аптечных организаций. Вместе с тем, как было показано в главе 1 исследования, управление рисками крайне важно в кризисных условиях, в которых в настоящее время находится российская экономика. В текущих условиях управление рисками должно стать важной составляющей систем управленческого учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Вышепредставленная бизнес-модель пока еще не коррелируется должным образом с системой управленческого учета: в ней отсутствуют информационные связи между центрами ответственности, владельцами бизнес-процессов, денежными потоками.

В процессе исследования выделен ряд специфических характеристик бизнес-процессов, присущих аптечной сети и требующих нестандартного управленческого подхода, что отражено в таблице 6.

Таблица 6 – Влияние особенностей бизнес-процессов аптечной организации на построение систем управленческого учета и внутреннего контроля

Специфическая особенность аптечной деятельности	Требования к системам управленческого учета и внутреннего контроля
Обширный ассортимент товаров аптечной сети	Необходимость проведения организацией анализа собственных продаж, позволяющего определить оптимальный ассортимент и размер запасов, необходимый для обеспечения рентабельности деятельности
Реализация медикаментов, отпускаемых только по рецепту врача	Необходимость организации контроля за наличием рецепта врача и создание реестра лекарств, отпущенных по данным рецептам
Практически все товары в аптеке имеют ограниченный срок годности	Необходимость в своевременном и точном учете товаров с ограниченным сроком годности
Наличие в аптечных организациях нескольких видов одного и того же препарата (например, спрей, гель, мазь в различных дозировках, препараты для детей, взрослых)	Необходимость внесения в систему детальной информации по каждой товарной позиции, что позволяет просматривать и выбирать товарные позиции, перемещаясь по каталогу товаров, создавая подгруппы в рамках одной группы товара, и помогать осуществлять оперативный поиск препарата в процессе работы с клиентом
Ведения строгого партионного учета (иногда учета по серийным номерам), особенно при наличии собственного производства (изготовление лекарств на заказ)	Необходимость обеспечения определенного документооборота, правил хранения, а также организация учета по составу вещества в сырье (по стандарту Good Manufacturing Practice for Medicinal Products). Контроль осуществляется в соответствии с фармакопеей, сборником стандартов и положений, регламентирующих качество лекарственных средств. Уникальный номер присваивается каждой партии для того, чтобы можно было на готовый препарат собрать досье серии, где указываются место и дата приобретения всех компонентов (субстанций, вспомогательных веществ), которые входят в готовый препарат согласно спецификации, а также приводятся результаты испытаний этих компонентов, условия производства и ход технологического процесса
Регулирование цен со стороны государства на отдельные группы лекарственных средств	Необходимость контроля за ценообразованием большой группы товаров, включенных в перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов
Осуществление разнообразных видов деятельности (торговая и производственная)	Необходимость организации учета и внутреннего контроля в разрезе всех видов деятельности организации

Источник: составлено автором.

Объектом представленного исследования выступают государственные аптечные сети «Петербургские аптеки» и «Губернские аптеки». Представим их краткую характеристику.

Основанное в 2009 году как акционерное общество на базе государственных унитарных предприятий, «Петербургские аптеки» имеют только одного акционера. Им стал Комитет имущественных отношений города Санкт-Петербург. «Губернские аптеки» были образованы в 2004 году в ходе реорганизации государственных аптек в Красноярске и Красноярском крае. В феврале 2018 года Правительство Красноярского края завершило акционирование ГПКК «Губернские аптеки», но 100% акций АО с тем же названием принадлежат субъекту Российской Федерации – Красноярскому краю. В соответствии с определением, описанным во втором параграфе работы, обе аптечные организации относятся к государственному сегменту.

Основными направлениями деятельности данных аптечных организаций являются:

- реализация населению готовых лекарственных препаратов (в том числе гомеопатических препаратов) по рецептам и без рецептов врача, организациям системы здравоохранения по требованиям или заявкам, в том числе продажа психотропных веществ и наркотических препаратов;
- реализация лекарственных средств по льготным рецептам;
- производство лекарственных препаратов на базе рецептурно-производственных отделов аптечных организаций.

Ключевыми целями сети «Петербургские аптеки» являются удержание доли рынка на высококонкурентном рынке Санкт-Петербурга, расширение ассортимента лекарственных средств и других товаров для удовлетворения запросов новых сегментов потребителей; увеличение выручки в существующих торговых точках аптечной сети; повышение эффективности и результативности системы сбыта аптечной сети в целом.

Сеть «Губернские аптеки» в качестве первоочередных определила следующие задачи: удержание завоеванных позиций на региональном рынке как лидера по обеспечению населения дорогостоящими и жизненно необходимыми лекарственными препаратами (аптечная сеть обеспечивает 97% населения Красноярского края); продвижение товаров на новые рынки, создание новых или усовершенствование продаваемых товаров на существующих рынках; увеличение результативности и эффективности системы сбыта в целом.

Обе аптечные организации применяют аналогичные принципы позиционирования, которые отражают их основные *потребительские сегменты*, что представлено в таблице 7.

Таблица 7 – Принципы позиционирования аптечной организации в зависимости от целевого сегмента

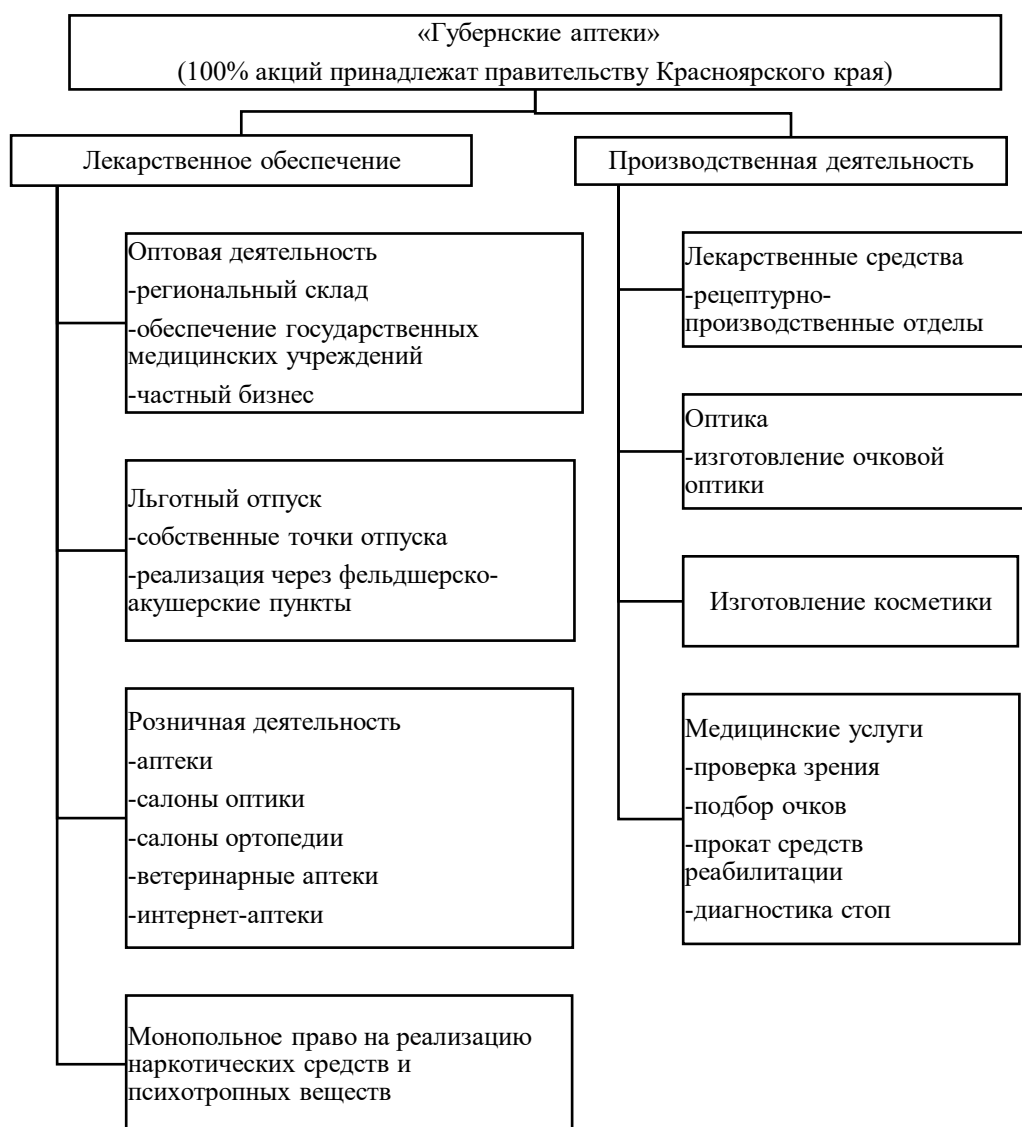
Сегмент	Принципы позиционирования аптечной организации
Люди старшего возраста (50 и более лет)	Низкие цены на лекарственные средства, удобное расположение аптечной организации, наличие лифтов, терпеливый и квалифицированный персонал, гарантия качества, высокий уровень социальной ответственности, наличие дополнительных услуг для людей пенсионного возраста
Молодые люди в возрасте от 20 до 35 лет	Высокий уровень обслуживания, возможность размещения заказа через мобильное приложение, широкий ассортимент (включая БАДы, разнообразие косметических средств и средств гигиены), географическая доступность, наличие парковки
Люди в возрасте от 35 до 50 лет	Приемлемый уровень цен, высокий уровень обслуживания, квалифицированный персонал, широкий ассортимент (включая БАДы, разнообразие косметических средств и средств гигиены), наличие парковки, гарантия качества

Источник: составлено автором.

*Ключевые виды деятельности и каналы сбыта* обеих аптек являются достаточно типичными для аптек государственного сегмента. Структура организации «Губернские аптеки» отражена на рисунке 11.

В структуру предприятия АО «Губернские аптеки» входят: структурные подразделения города и края (аптеки, аптечные пункты/киоски, магазины, салоны), центральный офис. В 2020 году насчитывалось: 106 аптек (из них 33 в г. Красноярск); 127 аптечных пунктов/киосков (из них 11 в

г. Красноярск); два салона оптики (из них один в г. Красноярск); пять ортопедических салонов (из них два в г. Красноярск); один гомеопатический центр; один аптечный склад и один контакт-центр.



Источник: составлено автором.

Рисунок 11 – Организационная структура сети «Губернские аптеки»

Основываясь на внешних признаках, можно предположить, что в настоящий момент в организации «Губернские аптеки» реализуется стратегия развития рынка, которая заключается в поиске новых рынков для уже производимого продукта, в развитии системы продаж, поиске новшеств в политике сбыта. «Губернские аптеки» в последние несколько лет осваивает новые географические направления, открывает филиалы.

Обратимся теперь к структуре аптечной сети «Петербургские аптеки», представленной на рисунке 12. На начало 2021 года в сети числилось 85 аптек, 57 из них имели лицензию на осуществление деятельности по изготовлению лекарственных средств по рецепту врача.



Источник: составлено автором.

Рисунок 12 – Организационная структура сети «Петербургские аптеки»

Как и «Губернские аптеки», «Петербургские аптеки» обладают монопольным правом осуществлять отпуск лекарственных препаратов и изделий медицинского назначения отдельным категориям граждан, имеющим право на получение государственной социальной помощи за счет средств федерального бюджета и бюджета Санкт-Петербурга.

В «Губернские аптеки» более 60% в общей выручки занимает розничная деятельность, которая развивается за счет наличия широкого ассортимента реализуемого товара в аптечной сети; развития новых форм торговли (интернет-бронирование товара через сайт аптеки);

привлекательного ценового позиционирования; за счет реализации проекта экстенсивного роста (открытие новых структурных подразделений на местах с высокой проходимостью потенциальных покупателей); непрерывного обучения специалистов с целью удовлетворения потребностей покупателей.

Выручка оптовых продаж (около 20%) достигается за счет активного участия и побед в конкурсах, аукционах на поставку товара для нужд Министерства здравоохранения и медицинских организаций. Прирост выручки от реализации товаров и услуг в области льготного лекарственного обеспечения составляет 25%. Структура выручки льготного отпуска представляет собой выручку от реализации собственного товара (отпуск товара льготополучателем за счет собственных средств, при отсутствии централизованно закупленного товара) и услуги по централизованно закупленному товару Министерством здравоохранения Красноярского края (услуги включают в себя: приемку товара на складе, хранение, доставку до точек отпуска, включая авиадоставку в отдаленные и северные территории, приемке и хранению товара в аптеках, предоставление отчетности Министерству здравоохранения).

Рассматривая показатели выручки сети «Петербургские аптеки», отметим, что розничная торговля здесь занимает около 90% от общей выручки. Рецептурно-производственный отдел и реализации товаров и услуг в области льготного лекарственного обеспечения составляют всего по 3% от общей выручки аптечной сети.

Основными *ценностными предложениями* изучаемых аптечных сетей являются высокий ассортимент лекарств по доступным ценам, а также монопольное право на продажу некоторых уникальных продуктов (например, наркотических средств и психотропных веществ), а также реализация лекарств по льготным рецептам.

Для увеличения объема продаж и повышения уровня лояльности обе аптечные сети уделяют значительное внимание маркетингу. Основными методами являются:

- трансляция рекламы на телевидении (местные каналы) и радио;
- размещение видеороликов, показывающих рекламу сезонных лекарственных средств или акционного товара на телевизорах внутри заведений;
- размещение брошюр и визиток на входе и внутри заведений;
- системная работа с прессой с упоминанием аптек (статьи, комментарии, рубрики);
- проведения регулярных стимулирующих акций;
- внедрение систем лояльности (дисконтная карта).

В сети «Губернские аптеки» так же, как и в сети «Петербургские аптеки» большое внимание уделяют *взаимоотношениям с клиентами*. Данный структурный блок бизнес-модели выражен не только в наличии высококвалифицированных провизоров, но и в персонализированном подходе к клиентам. Этот подход достигается через использование ERP-систем. Обе аптеки имеют дисконтную программу, подразумевающую, как минимум, сбор таких персональных данных как ФИО, дату рождения, пол покупателя. Это позволяет сохранять историю покупок клиента и в дальнейшем формировать специальные ценовые предложения для разных групп покупателей.

Сеть «Петербургские аптеки» занимает второе место на рынке Санкт-Петербурга (45% рынка) и его окрестностей (26% рынка). Среди *ключевых партнеров* сети можно увидеть ведущих фармацевтических производителей (таких как Пфайзер, Санофи Россия, Тева, АстраЗенека, Берлин-Хеми, КлаксоСмитКляйн, Мерк) и крупнейших медицинских дистрибьютеров (Катрен, Протек, Пульс, ФК Гранд Капитал) (по информации из дебиторской и кредиторской задолженности компании).

Среди ключевых партнеров сети «Губернские аптеки» выделяются как крупные дистрибьюторы (Протек, Ланцет), так и локальные дистрибьютеры (ТрансТоргМаркет, СВК-Красноярск, ФК Гранд-Капитал



Красноярск, Пульск Красноярск). Ориентируясь на доступную для анализа отчетность сети «Губернские аптеки», можно заключить, что компания не имеет прямых контрактов с фармацевтическими производителями и предпочитает работать через дистрибьютеров.

Состояние *ключевых ресурсов* (активов, формирующих деятельность организации) аптек отражено в таблице 8. Также в данной таблице представлены некоторые ключевые финансовые результаты за 2020 год.

Таблица 8 – Ключевые ресурсы сетей «Петербургские аптеки» и «Губернские аптеки», 2020 г.

Показатель ключевых ресурсов	Сеть «Петербургские аптеки»	Сеть «Губернские аптеки»
Интеллектуальные ресурсы	Лицензия на осуществление фармацевтической деятельности; лицензия на осуществление деятельности, связанной с оборотом наркотических средств и психотропных веществ	
Материальные ресурсы	Большинство помещений взяты в аренду, размер собственных основных средств 183,1 млн руб.	Большинство помещений взяты в аренду, размер собственных основных средств 1407,2 млн руб.
Персонал	1368 сотрудников; Зарплата складывается из оклада и мотивационной части; Сотрудникам предоставляется дополнительное обучение	2514 сотрудников; Зарплата складывается из оклада и мотивационной части; Сотрудникам предоставляется дополнительное обучение
Финансы: – Общий долг / EBITDA – EBITDA, млн руб. – Выручка (нетто) от продаж, млн руб. – Чистая прибыль (убыток), млн руб.	0,26 103,3 8903,3 43,7	4,43 608,63 13127,7 473,58

Источник: составлено автором по данным опубликованной отчетности [178].

Анализируя результаты деятельности «Петербургские аптеки», следует обратить внимание на показатели, которые не соответствуют норме:

– доля собственного капитала составляет лишь 16%, то есть аптечная организация имеет высокую зависимость от заемных средств;

- значение коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами – 0,02;
- низкая рентабельность активов;
- коэффициент абсолютной ликвидности ниже нормального значение;
- коэффициент текущей (общей) ликвидности ниже нормального значение.

Анализируя результаты деятельности «Губернские аптеки», следует обратить внимание на высокую долговую нагрузку организации. С 2019 года аптечная сеть значительно увеличила свою краткосрочную кредиторскую задолженность.

Причинами неудовлетворительного финансового состояния анализируемых аптечных сетей являются усиление конкурентной борьбы на фармацевтическом рынке, макроэкономическая нестабильность, а также мобилизация ресурсов на ремонт помещений, обновление оборудования и инженерных сетей.

Обе аптеки имеют матричную организационную структуру, которая предполагает, что исполнители, оставаясь в подчинении функциональных руководителей, могут быть одновременно задействованы в работах на нескольких проектах либо вовлечены в деятельность других подразделений.

В *составе затрат* аптечных сетей «Петербургские аптеки» и «Губернские аптеки» наблюдается сходство, что отражено на рисунке 13.

Ряд затрат в зависимости от их специфики могут быть как прямыми, так и косвенными. В случае проведения рекламной акции конкретной аптеки затраты будут рассматриваться как прямые. Если проводится реклама всей аптечной сети по средствам массовой информации, то затраты признаются косвенными.

Распределение основных затрат в исследуемых аптеках выглядит следующим образом: заработная плата административно-управленческого

персонала (50% косвенных затрат), транспорт и содержание склада (35% косвенных затрат), закупка медикаментов и веществ для производственного отдела (85% прямых затрат), аренда помещения и амортизация (5% прямых затрат).



Источник: составлено автором.

Рисунок 13 – Состав затрат организации аптечной деятельности

Так как рассматриваемые аптеки являются не только торговыми организациями, но и производственными, отдельный интерес представляет изучение основных экономических показателей рецептурно-производственного отдела с применением метода «директ-костинг». Обращаясь к таблице 9, установлено, что условно-постоянные затраты рецептурно-производственного отдела аптеки составляют 53,3% всех статей издержек, а условно-переменные – 46,7%.

В анализируемых аптечных сетях отсутствует интеграция в работе бухгалтерии и планового отдела, занимающегося вопросами бюджетирования.

Таблица 9 – Структура среднего уровня затрат рецептурно-производственного отдела одной из аптек сети «Губернские аптеки», 2020 г.

Наименование статей издержек обращения	Процент
Заработная плата	30,00
Страховые взносы во внебюджетные фонды	5,80
Ремонт и техническое обслуживание оборудования	3,96
Аренда	3,60
Электроэнергия	2,70
Теплоэнергия	1,70
Амортизация	1,26
Хозяйственные товары, в том числе дезинфицирующие средства	0,85
Водоснабжение	0,60
Эксплуатационные услуги	0,60
Охрана	0,54
Ремонтно-строительные работы	0,48
Профессиональные и медицинские осмотры	0,42
Специальное питание (молоко)	0,27
Канцтовары	0,25
Услуги связи	0,09
Вывоз мусора	0,06
Обслуживание кассовых аппаратов	0,05
Дератизация	0,03
Бланки	0,02
<i>Итого условно-постоянных затрат</i>	<i>53,28</i>
Закупка субстанций	42,82
Оплата за анализы, получение заключений и др.	1,20
Инкассация и другие услуги банков	1,17
Вспомогательные материалы для производства (этикетки, пакеты для упаковки)	1,11
Обучение и переподготовка кадров	0,42
<i>Итого условно-переменных затрат</i>	<i>46,72</i>

Источник: составлено автором.

Кроме того, данные государственные сетевые аптеки используют те же модели управления, которые применяются большинством государственных организаций, они ориентированы на планирование и контроль из центра – централизацию управления. Это зачастую приводит к

тому, что изменившиеся нужды отдельной аптеки игнорируются при принятии экономических решений.

Более того, в исследуемых аптечных организациях не используется само понятие управленческого учета, однако финансовые отделы и управленческий персонал пользуются многими элементами, входящими в управленческий учет. Например, в аптечной сети «Губернские аптеки» имеется перечень контролируемых показателей: увеличение товарооборота в месяц; увеличение оборачиваемости товарных запасов; сумма среднего чека по аптеке. Эти контролируемые показатели привязаны к результатам в аптеке в целом, хотя перед провизором, заведующим аптекой и персоналом в офисе стоят разные цели, соответственно, система контролируемых показателей для каждого отдела должна быть разная.

Отсутствие централизованного подхода к планированию ассортимента товаров в аптечной организации негативно сказывается на оптимизации затрат, так как непроданные более двух месяцев медикаменты, находящиеся в товарных запасах, приводят к повышенным затратам на их хранение.

Таким образом, *аптечные организации государственного сегмента с рецептурно-производственным отделом и правом реализации лекарств по льготным рецептам, являясь по своей экономической сути коммерческими структурами, имеют, в большей степени, социально ориентированную модель, направленную на обеспечение населения лекарствами по доступным ценам.*

*Данные аптеки отличает централизованное управление, что сказывается на отсутствии гибкости в ассортиментной политике, отсутствии риск-ориентированного подхода и частичном применении инструментария управленческого учета.*

## **2.3 Существующие подходы к постановке системы внутреннего контроля в организациях государственного сегмента фармацевтического рынка**

Единых нормативных требований к постановке системы внутреннего контроля в аптечных организациях не существует, поэтому модели ее построения определяются информационными потребностями менеджмента, организационной структурой аптечной сети, квалификационным уровнем руководителей и другими факторами. Исходя из бизнес-модели вышеуказанных аптечных организаций, представленных в разделе 2.2 исследования, рассмотрим основные объекты внутреннего контроля.

Важной частью процесса внутреннего контроля является проверка *порядка, сроков и документального оформления приема лекарственных препаратов по количеству, качеству и комплектности*. Данная контрольная функция регулируется действующими техническими условиями поставки, договорами купли-продажи и инструкциями о порядке приемки лекарственных препаратов по количеству, качеству и комплектности. Часто договоры не являются долгосрочными, например, сеть «Губернские Аптеки» заключает договоры с поставщиками сроком на 11 месяцев.

Так как на рынке фармацевтических и сопутствующих им товаров имеется множество поставщиков, здесь присутствует риск того, что *центральное руководство забудет пролонгировать один из многочисленных договоров вовремя* и аптечная сеть останется без товара, так как на согласование договора с поставщиками уходит длительное время.

При поступлении товара материально-ответственное лицо (провизор) проверяет количество и качество поступивших лекарственных препаратов, их соответствие указанному в товаросопроводительных документах, ставит свою подпись на документах и заверяет ее круглой печатью торговой организации. Так как происходит поступление сразу большого количества

наименований и форм выпуска лекарственных средств, имеется высокий *риск формального отношения к приемке товара*.

В случае *несоответствия фактического наличия лекарственных препаратов заказанным или отклонения полученных препаратов по качеству*, в момент приемки лекарственных препаратов составляется акт, который является юридическим основанием для предъявления претензий поставщику. Лекарственные препараты возвращаются поставщику и при обнаружении брака в процессе реализации лекарственных средств. В подобном случае в произвольной форме составляется акт «О выявленных расхождениях». При этом действующим законодательством не установлены типовые формы акта и претензии, в связи с чем аптечные организации составляют акт в произвольной форме.

Лекарственные средства как особый вид товара подлежат строгому регулированию, в связи с чем поступают с сопроводительными документами. В случаях, когда лекарственные средства поступают без сопроводительных документов, их берут на ответственное хранение и хранят обособленно. Составляется акт о приеме. Дополнительного контроля за условиями хранения таких лекарственных средств не происходит, что может привести к потере товарного состояния.

Одним из критичных видов контроля, закрепленных на законодательном уровне в деятельности аптечной организации, является контроль *наличия сертификата соответствия*. В сети «Губернские Аптеки» данный контроль осуществляется провизором при приемке товара: сертификаты брошюруются в отдельных папках в зависимости от анатомо-терапевтическо-химической классификации.

*Контроль корректности отражения торговой наценки и расчета розничной цены* в деятельности аптечных сетей имеет важное значение, так как цены на лекарственные средства подлежат государственному регулированию. На счете-фактуре указывается, принадлежит ли лекарство к списку жизненно-важных лекарственных средств, так как именно они

попадают под регулирование государственных органов. Документальное оформление контроля происходит через фиксацию в реестре розничных цен. В сети «Губернские аптеки» для этих целей используется программа «Кассовый Менеджер 1.0», которая обновляется на ежедневной основе.

Учет движения лекарственных препаратов в аптечной организации ведется материально-ответственным лицом и бухгалтерией. Результатом данного контроля является получение своевременной информации для управления товарными запасами и соблюдения условий хранения лекарственных препаратов.

Учет поступивших товаров в сети «Губернские Аптеки» ведется сортовым методом: вновь поступившие лекарственные средства передают на место хранения к ранее поступившим лекарственным средствам того же наименования и той же формы выпуска. Оценка лекарственных средств происходит по методу ФИФО (англ. «first in, first out» - «первым пришёл - первым ушёл»). В связи с большим количеством номенклатуры товара возникает необходимость в контроле на постоянной основе (как минимум, раз в месяц) корректности учета движения товара, что в настоящее время осуществляется лишь в процессе проведения аудиторских проверок.

*Контроль остаточного срока годности* направлен на обеспечение стратегии первоочередной реализации товара с истекающим сроком годности, а также на повышение эффективности планирования оборачиваемости товарного запаса за заданный период времени. Информационным источником для проверки служат внутренние приходные документы (накладная, сопроводительная документация и т.д.).

Учет хранения лекарственных препаратов в сети «Губернские Аптеки» осуществляется материально-ответственным лицом (провизором). Материальная ответственность наступает с момента получения поступивших лекарственных препаратов на склад на основании приходных документов и длится до момента выбытия, передачи лекарственных препаратов по расходным документам. Для каждого наименования лекарственных



препаратов отводится отдельная страница журнала. Контроль заключается в том, что центральная бухгалтерия сети «Губернские Аптеки» каждый месяц сверяет данные бухгалтерского учета лекарственных препаратов с данными, которые отражены в журнале каждой отдельной аптеки. При этом бухгалтер обращает внимание на *реальность начальных остатков, корректность составления документов и самого отчета, наличие всех приложенных документов, своевременность и полноту контроля лекарственных препаратов.*

Несвоевременное отражение движения лекарственных препаратов искажает величину товарного остатка и позволяет некоторое время скрывать недостачи и излишки. Обнаруженные при проверке отчетов ошибки исправляются корректурным способом и заверяются подписью бухгалтера и материально-ответственного лица. В сети «Губернские Аптеки» выявленные недостачи и испорченные лекарственные препараты при проведении инвентаризации списывается в пределах норм естественной убыли и за счет чистой прибыли организации.

Одним из видов контроля в области хранения лекарственных средств является контроль температуры и влажности воздуха в помещениях. Для ежедневной проверки используют термометры и гигрометры, результаты проверки фиксируются в пронумерованных журналах.

При перемещении лекарственных препаратов внутри организации составляется *накладная на внутреннее перемещение и на передачу лекарственных препаратов.* Проводится периодический выборочный контроль наличия данных накладных. Так как в сети «Губернские Аптеки» отчетным периодом является неделя, подобная проверка проходит достаточно часто.

Предприятия розничной торговли реализуют товары за наличный расчет по расчетным чекам, в кредит с рассрочкой платежа, по договору комиссии. В сети «Губернские Аптеки» реализация лекарственных препаратов производится двумя способами – за наличный и безналичный

расчет (по картам). Если отпуск по наличному расчету сразу отражается как продажа, то расчет по банковской карте происходит через 3-5 дней после оплаты товара. Получается, что лекарственных средств на складе и в базе данных уже нет и оплаты за это лекарственное средство тоже нет. При этом возникает кредиторская задолженность по проданным лекарственным средствам, которая закрывается лишь с приходом денег на расчетный счет аптеки. После этого происходит зачет суммы оплаты за лекарственные средства и кредиторская задолженность ликвидируется. Стоит отметить, что в аптеках не проводится отдельного контроля за кредиторской и дебиторской задолженностью, данный процесс осуществляется в централизованной бухгалтерии.

В соответствии с отраслевым стандартом «Правила отпуска (реализация) лекарственных средств в аптечных организациях» учет лекарственных средств должен осуществляться по наименованиям, сериям и срокам годности. На практике лекарственные средства учитываются по наименованиям с указанием сроков годности, при этом посерийный учет игнорируется.

Одним из важных инструментов, используемых для контроля сохранности лекарственных средств и выявления разного рода потерь, является *инвентаризация*. Важной задачей инвентаризации товарно-материальных ценностей (далее – ТМЦ) в аптечной организации является не только выявление и проверка фактического наличия лекарственных средств и предметов медицинского назначения, сопоставление их с данными бухгалтерского учета, но и выявление потерь ценностей в связи со спецификой деятельности аптеки. В результате естественных физико-химических процессов (выветривание, усушка, распыление, крошение, вымораживание, утечка, разлив) масса товарно-материальных ценностей во время хранения может измениться. Как правило, лекарства с истекшим сроком годности, а также лекарства, пришедшие в негодность по каким-либо другим причинам, выявляются именно в ходе проведения инвентаризации,

что свидетельствует о важности своевременного проведения инвентаризации ТМЦ в аптеке. Именно поэтому данный вид контроля очень важен. При этом сроки проведения инвентаризации являются элементом учетной политики, которая утверждается руководителем аптечной организации соответствующим приказом. По этой причине часто инвентаризация в аптечной организации проводится реже, чем это необходимо.

Так как изучаемые в данной работе аптечные организации имеют лицензию на реализацию лекарственных средств по льготным или бесплатным рецептам, важно подчеркнуть особенности контроля данного процесса. Результаты подобного контроля отражаются в следующих документах: журнал учета льготных рецептов аптечной организации; сводный реестр по каждой категории больных (фиксируется фамилия больного; полная стоимость медикаментов; сумма, оплаченная больным; номер рецепта); счет для оплаты, который передается в местные органы самоуправления; регистрация розничных оборотов. Вся документация хранится в аптечной организации не менее трех лет, не учитывая текущего года.

Также контроль проводится и по лекарственным средствам, изготовленным в аптечных организациях по индивидуальным рецептам. Контрольная процедура состоит из нескольких частей: письменный, контроль при отпуске (обязательный), химический. Результаты контрольных процедур регистрируются в специальных журналах. Контролировать качество изготовленных лекарственных средств обязан провизор. Иногда возникает необходимость уничтожения лекарственных средств. Это возможно, когда заказчик не пришел за лекарственным средством, появился более эффективный аналог препарата, истек срок его годности. Уничтожение приготовленного по индивидуальному рецепту лекарственного средства также должно оформляться документально, однако формат и содержание данного документального оформления на практике остается на усмотрение провизора.

Так как аптечная деятельность предполагает большую номенклатуру позиций к продаже, контроль над складом имеет критическое значение. В рассматриваемых аптечных организациях были обнаружены следующие недостатки в работе склада:

- 1) система контроля за перемещением товара не автоматизирована, что приводит к ошибкам;
- 2) отсутствие посерийного учета;
- 3) нерациональное использование техники, персонала и складских площадей;
- 4) периодическое нарушение условий хранения лекарственных средств;
- 5) практически полное отсутствие контроля за товаром «на карантине».

Таким образом, в результате проведенного исследования выявлен ряд проблем в функционировании системы внутреннего контроля в аптечных организациях государственного сегмента:

- *Незнание ответственным лицом норм действующего законодательства, объема своих полномочий и ответственности;*
- *Ненадлежащее исполнение контролером своих функций из-за отсутствия профессиональных навыков;*
- *Формальный подход к организации и проведению проверок отдельных объектов внутреннего контроля;*
- *Нарушение требований в работе склада;*
- *Отсутствие контроля рисков, сопровождающих аптечную деятельность;*
- *Отсутствие оперативного взаимодействия между подразделениями и департаментами организации.*

## **Глава 3**

# **Направления развития управленческого учета и внутреннего контроля в организациях государственного сегмента фармацевтического рынка**

### **3.1 Построение риск-ориентированных систем управленческого учета и внутреннего контроля**

Стабильное финансовое положение аптечной организации зависит от качества ее управления, что, в свою очередь, определяется качественным контролем над основными процессами деятельности организации. Учитывая проблемы, выявленные в главе 2 данной работы, основными направлениями совершенствования систем управленческого учета и внутреннего контроля в аптечной организации должны стать:

- повышение эффективности учета затрат и калькулирования себестоимости;
- контроль над соблюдением законодательных требований в части предоставления отчетности и организации закупок;
- определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности;
- повышение контроля над использованием ресурсов;
- контроль над выполнением планов и целей организации;
- выявление потенциальных угроз и рисков и контроль за ними.

Возвращаясь к рисунку 3 параграфа 1.2 исследования, построим алгоритм работы в системах управленческого учета и внутреннего контроля аптечных сетей. Систематизация этапов работы с рисками в аптечной организации, регулируемых системами управленческого учета и внутреннего контроля, представлена в таблице 10.

Таблица 10 – Регулирование этапов работы с рисками аптечной организации системами управленческого учета и внутреннего контроля

Этапы работы с рисками	Какой системой регулируется
Выявление ключевых процессов организации	Системой управленческого учета
Составление Flow Charts процессов	Системой управленческого учета
Оценка рисков	Системой внутреннего контроля
Подготовка Плана снижения рисков	Системами внутреннего контроля и управленческого учета
Последующая корректировка процессов	Системой управленческого учета
Усовершенствование внутреннего контроля для каждого процесса	Системой внутреннего контроля
Корректировка системы управления	Системой управленческого учета
Перманентная оценка процессов и рисков	Процессы – системой управленческого учета, риски – системой внутреннего контроля

Источник: составлено автором.

Как следует из рисунка 3, первой процедурой внутреннего контроля (а также и управленческого учета) должно стать определение основных бизнес-процессов и выделение бизнес-сегментов аптечной сети. Кроме того, с целью повышения эффективности деятельности аптечной организации, целесообразно внедрение транспарентной системы внутреннего контроля, которая предусматривает использование децентрализованного управления через центры ответственности. Внедрение систем внутреннего контроля и управленческого учета предусматривает организацию центров ответственности, отраженных на рисунке 14. Каждым центром ответственности руководит менеджер, обладающий достаточными полномочиями, чтобы влиять на результаты деятельности своего подразделения и нести ответственность за эти результаты. При этом предполагается, что эффективность и результативность деятельности каждого центра ответственности будет оцениваться через ключевые показатели эффективности (далее – KPI).

В процессе разработки системы управленческого учета после определения финансовой структуры предприятия, круга основных пользователей системы и их требований необходимо сформировать

классификаторы. Система классификаторов будет лежат в основе бюджетных форм и их взаимосвязей, форм отчетов, методов расчета затрат и калькулирования, структуры информационных систем. Учитывая важность и необходимость раскрытия данной информации в управленческой отчетности, предлагается создание классификационных справочников управленческого учета.



Источник: составлено автором.

Рисунок 14 – Рекомендуемая схема центров ответственности аптечной организации с правом изготовления лекарств

Для разработки классификационных справочников затрат аптечной организации целесообразно воспользоваться имеющимися отчетными формами. Информация, содержащаяся в этих формах, не будет переноситься в классификационный справочник, она лишь будет преобразовываться с

учетом организационной и финансовой структуры аптечной организации, схем производственного процесса, с учетом потоков движения материальных ресурсов и информационных потоков. Выбранная модель сочетания методов производственного и управленческого учета должна обеспечить необходимую для целей управления детализацию затрат: по видам; по местам возникновения и центрам ответственности; по носителям (объекты учета, виды производственных работ, виды продукции).

Учитывая особенности аптечной организации, отраженной на рисунке 14, предлагается порядок учета затрат, представленный в таблице 11.

Таблица 11 – Элементы и статьи учета затрат аптечной организации с производственным отделом

Элементы и статьи затрат	В финансовом учете в целом по организации	В управленческом учете	
		по отдельным центрам ответственности	по организации в целом (сводный учет)
1	2	3	4
Материальные затраты:	есть	нет	нет
а) основное сырье	нет	есть	есть
б) вспомогательное сырье	нет	есть	есть
в) полуфабрикаты	нет	есть	есть
г) прочие материалы	нет	есть	есть
Расходы на оплату труда:	есть	нет	нет
а) основная	нет	есть	есть
б) дополнительная	нет	есть	есть
Отчисления на социальные нужды	есть	есть	есть
Транспортные расходы	есть	есть	есть
Расходы на работу и услуги, а именно:	есть	нет	нет
а) электроснабжение	нет	есть	есть
б) водоснабжение	нет	есть	есть
в) газоснабжение	нет	есть	есть
г) теплоснабжение	нет	есть	есть
д) холодоснабжение	нет	есть	есть
е) прочие работы и услуги	нет	есть	есть
Затраты на содержание основных средств:	есть	нет	нет
а) амортизация	нет	есть	есть
б) арендная и лизинговая плата	нет	есть	есть
в) прочие затраты	нет	есть	есть
Затраты по оплате процентов за пользование займом	есть	есть	есть



Продолжение таблицы 11

1	2	3	4
Расходы на рекламу	есть	есть	есть
Непроизводительные расходы:	есть	нет	нет
а) потери от брака	нет	есть	есть
б) прочие непроизводительные расходы	нет	есть	есть
Расходы на тару	есть	есть	есть
Прочие расходы	есть	есть	есть
Итого затраты, формирующие расходы и себестоимость	Расходы организации на уровне процесса производства	Себестоимость продукции центра ответственности	Себестоимость продукции в целом по организации

Источник: составлено автором.

Для эффективного разделения затрат аптечной организации предлагается внедрение классификационного справочника затрат с использованием программного обеспечения. Классификационный справочник затрат закладывает базу для проведения анализа издержек обращения, формирования управленческой отчетности, на основе которой в условиях кризиса принимаются стратегически важные решения. Кроме того, классификационный справочник затрат в аптечной организации является инструментом эффективного контроля за использованием складских запасов лекарственных средств и средством оптимизации системы заказов и закупок.

Для проведения последующего качественного управленческого анализа информация должна быть обобщена, а затем сгруппирована по различным признакам. В таблице 12 представлена группировка затрат по уровням в соответствии с различными классификационными признаками.

В аптечной организации затраты на производство возникают только при наличии рецептурно-производственного отдела. При разделении затрат на переменные и постоянные, классификационным признаком здесь является связь затрат с уровнем деловой активности организации. Если затраты находятся в прямой зависимости от объема продаж, их относят к переменным затратам. К постоянным затратам, напротив, принято относить

затраты, величина которых не зависит от изменения объема продаж. Затраты, которые нельзя однозначно отнести ни к переменным, ни к постоянным, классифицируются как смешанные или условно-постоянные. Важно отметить, что в чистом виде абсолютно постоянные затраты практически не встречаются. Даже такие затраты, как арендная плата являются постоянными лишь для определенного периода времени (обычно ограниченного контрактными обязательствами).

Таблица 12 - Соотнесение уровней затрат с классификационными признаками

Уровень классификации	Классификационный признак
Первый уровень	1) Затраты на производство
	2) Затраты на реализацию
Второй уровень	1) Переменные затраты
	2) Постоянные затраты
	3) Условно-постоянные затраты
Третий уровень	1) Регулируемые затраты
	2) Нерегулируемые затраты
Четвёртый уровень	Статья затрат
Пятый уровень	Филиал организации

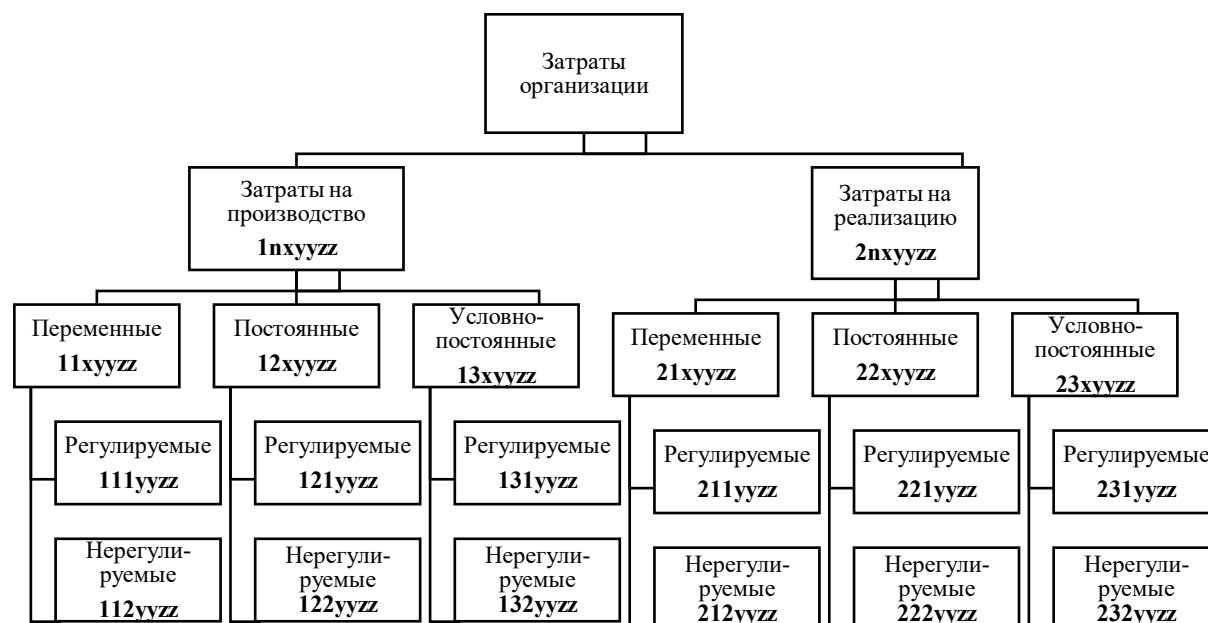
Источник: составлено автором.

Кроме того, в аптечной организации возможно применение классификации затрат в зависимости от возможности влиять на них со стороны владельца центра ответственности. Регулируемыми затратами являются те, величина которых зависит от действий владельца центра ответственности. Если владелец центра ответственности путем принятия управленческих решений не может повлиять на размер затрат, такие затраты признаются нерегулируемыми.

На рисунке 15 представлена иерархия затрат организации с соответствующей кодировкой по трем уровням классификации.

Классификационный код состоит из четырех уровней и имеет семь знаков. Первый знак (m) отражает первый уровень классификации, второй знак (n) – второй уровень, третий знак (x) – третий уровень, четвертый и пятый знаки (yy) – детальное наименование статьи затрат (или четвертый

уровень затрат), шестой и седьмой знаки (zz) – порядковый номер филиала аптечной организации.



Примечание – n – второй уровень классификации;  
 x – третий уровень классификации;  
 yy – четвертый уровень классификации;  
 zz – пятый уровень классификации.

Источник: составлено автором.

Рисунок 15 – Иерархия затрат аптечной организации

Предложенный в приложении Ж классификационный справочник позволяет проводить анализ безубыточности и ассортимента продукции, анализировать изменение рентабельности при изменениях условий деятельности и продаж, оценивать уровень предпринимательского риска, оптимизировать объем деятельности, прибыли и издержек с учетом спроса.

Как отмечалось в предыдущих главах диссертационной работы, важным критерием, определяющим успешность системы внутреннего контроля, является работа с рисками. С целью минимизации негативных влияний и рисков необходимо выстроить бизнес-процессы аптечной организации и внедрить эффективные технологии управления, основываясь на риск-ориентированном подходе. Для оценки рисков деятельности аптечных сетей и управления ими разработана таблица оценки рисков,

отраженная в приложении Б. Правила заполнения таблицы представлены в таблице 13.

Таблица 13 – Порядок заполнения таблицы оценки рисков

Колонка	Порядок заполнения
Ромбик риска	Определяется риск для компании, которому присваивается его уникальное обозначение. Данный ромбик также обозначается и на Flow Charts процессов
Описание риска	Описывается риск с указанием причин и возможного ущерба компании
Степень риска	Производится оценка тяжести проблемы для компании, используя фактор материальности и вероятности (высокий = высокие риски для компании, средний = умеренные риски для компании, низкий = минимальный риск для компании)
Методы улучшения ситуации	Принятие организационных решений для снижения рисков, усовершенствование политик организации и текущих бизнес-процессов
Текущий (существующий) контроль	Проводится описание: насколько текущий контроль снижает риски и насколько данный контроль эффективен. Определение ответственного сотрудника по осуществлению контроля
План действий	Принять решение по работе с риском: передать другим, ничего не менять (цена изменения выше риска), внести изменения

Источник: составлено автором.

Система внутреннего контроля способна минимизировать риски, причиной возникновения которых являются неорганизованные бизнес-процессы, отсутствие обеспечения сохранности активов, отсутствие контроля за соблюдением норм, отсутствие подтверждения достоверности отчетности, отсутствие прозрачности. В этой связи в систему внутреннего контроля предлагаем внедрение чек-листов по различным направлениям деятельности аптечной организации. Различные вариации предлагаемых чек-листов изложены в приложении В. Каждый из них может быть нацелен на выявление самых распространенных нарушений: контроль соответствия стандартам аптечной сети, контроль документации, качества оформления полок и витрин, проверка знаний и действий провизоров и фармацевтов. Разработанные чек-листы предоставляют достаточный объем детализированной информации для своевременного принятия решений по нарушениям. Кроме того, для каждого отдельно взятого вида проверки

разработан свой чек-лист, по которому возможно проводить периодические тренировки линейного персонала для отработки всех действий «до автоматизма».

Как отмечалось во второй главе исследования, важнейшим видом контроля в аптечной организации является контроль за правильным хранением лекарственных средств. Процедуры внутреннего контроля хранения запасов фармацевтических препаратов должны быть направлены на:

- обеспечение условий хранения запасов;
- уменьшение риска наличия запасов с малым сроком годности;
- выявление наличия фармацевтических препаратов на соответствующих местах хранения;
- формирование себестоимости запаса фармацевтических препаратов и его корректное отражение в учете.

Регулярные инвентаризации являются качественными проверками для подтверждения отсутствия разниц между данными складского учета и физическим пересчетом лекарственных препаратов на местах хранения как на складе, так и в торговой зоне.

Отдельный контроль рекомендован за складом, где хранятся поврежденные товары или товары с истекшим сроком годности. Как свидетельствует практика, на аптечном складе чаще всего фиксируются расхождения. Это связано с тем, что на складе хранится товар, который уже не предназначается для продажи и который вскоре будет списан. Склад с сильнодействующими лекарственными препаратами следует подвергать более строгому контролю. Указанные препараты, в своем большинстве, входят в особые списки контроля со стороны государственных надзорных органов.

Важным элементом контроля в аптечной организации должен стать мониторинг возникшей дебиторской задолженности. Как правило, по

договорам, заключаемых аптечной сетью с дистрибьюторами, предусматривается не предоплата, а отсрочка платежа за поставленную продукцию. Для отслеживания сроков и порядка оплат в штате крупных аптечных организаций предусмотрена ставка кредитного менеджера. Если такая должность в деятельности организации не предусмотрена, контроль за состоянием дебиторской задолженности следует вменить менеджеру по работе с ключевыми партнерами.

Работа над улучшением внутреннего контроля в аптечной организации предполагает создание системы управления качеством (или системы менеджмента качества – СМК), что отражается в требованиях отраслевого стандарта «Правила отпуска (реализации) лекарственных средств в аптечных организациях». Ориентируясь на основные концепции в построении моделей и функционировании систем управления качеством, описанные в стандартах ISO серии 9000, СМК для аптечной организации может быть представлена в виде 6 этапов, отраженных на рисунке 16. Получение сертификата ISO 9000 не является обязательным для аптечных организаций, однако его наличие демонстрирует всем заинтересованным сторонам высокий уровень качества бизнес-процессов аптечной сети.

Как следует из рисунка 16, первым этапом построения системы должна стать постановка целей СМК, коррелирующих с целями деятельности организации.

В случае с аптечной организацией целями СМК становятся максимальное удовлетворение ожиданий и требований потребителей в доступном, недорогом и качественном лекарственном средстве. Аптечной организации необходимо разработать «Политику организации в области качества», где будут прописаны все цели построения СМК. В случае необходимости данный документ может пересматриваться и редактироваться.



Источник: составлено автором.

Рисунок 16 – Этапы построения системы управления качеством для аптечной организации

Второй этап будет связан с утверждением ответственного лица и определением комплекса его обязанностей в области СМК. Предполагается, что ответственные лица будут демонстрировать проактивный подход и лидерство, будут готовы принять ответственность за результативность СМК и поддержание ее работы.

Третьим этапом станет определение комплекса ключевых бизнес-процессов аптечной организации. На данном этапе происходит документирование процессов, установление контрольных точек, а также определение взаимосвязи между основными бизнес-процессами.

Следующий, четвертый этап, связан с определением ресурсов для поддержания ключевых-бизнес процессов и успешного функционирования СМК в целом. Под основными ресурсами в аптечной организации следует подразумевать трудовые ресурсы (заработная плата провизоров, руководства аптечной организацией), материальные ресурсы (стоимость содержания

помещений и оборудования) и информационные ресурсы (стоимость программного обеспечения).

Пятый этап связан с анализом критериев качества для предоставления сгенерированной информации заинтересованным сторонам. В рамках аптечной организации объектом контроля проверки качества должны стать не только ключевые бизнес-процессы, но и производимые в рецептурно-производственном отделе лекарственные средства. Инструментом проверки здесь может стать внутренний аудит, который в том числе направлен на выявление отклонений между действующими требованиями законодательных актов и результатами текущей деятельности аптечной организации.

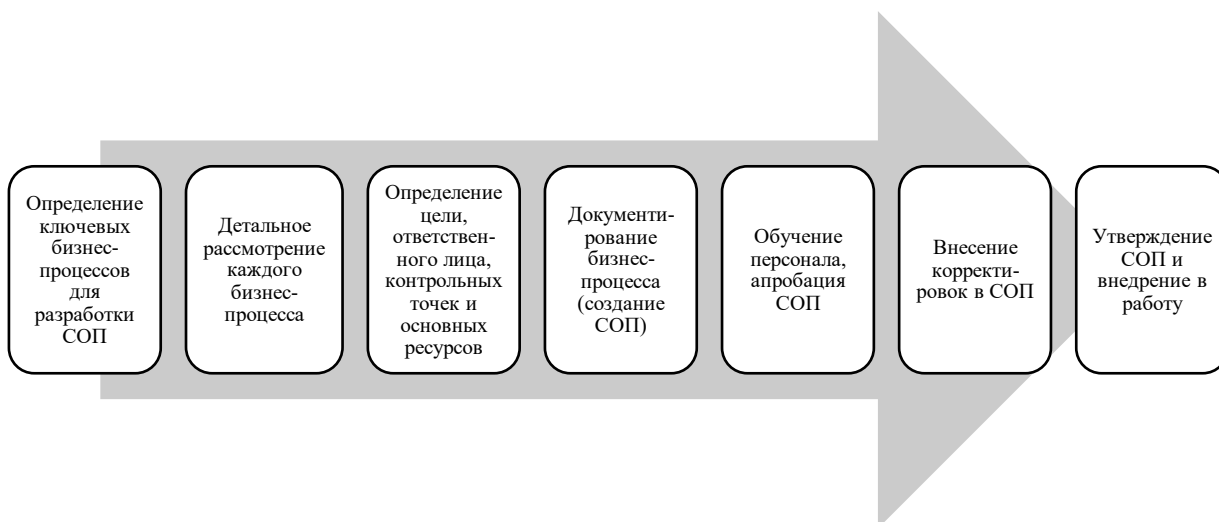
На заключительном, шестом этапе, предполагается оценка качества удовлетворения заинтересованных сторон, то есть покупателей лекарственных средств. Для этого менеджеры аптечной организации проводят опрос покупателей, анализируют тенденции по спросу (средний чек, частота визитов постоянных покупателей с бонусными картами, наличие претензий). Своевременно анализируя информацию, сгенерированную СМК, менеджмент организации получит возможность выявить имеющиеся в аптечной организации проблемы и внести изменения в текущую систему внутреннего контроля.

Для документального оформления СМК требуется разработка стандартных операционных процедур (далее – СОП). СОП представляет собой формализованный пошаговый алгоритм действий всех ключевых процессов аптечной организации. Сотрудники, вовлеченные в этих процессы, обязаны ознакомиться с требованиями СОП и подписать официальный документ об ознакомлении с данными требованиями СМК. Использование качественно прописанных СОП позволит унифицировать бизнес-процессы, обучить новых сотрудников, уменьшить количество ошибок, а также выявить и устранить дублирующие функции. На рисунке 17 представлена



сформированная в ходе исследования последовательность разработки и внедрения СОП в аптечную организацию.

Разработка СОП осуществляется, как правило, руководителями подразделений. Аптечная организация самостоятельно выбирает бизнес-процессы, которые следует признать ключевыми, а потому подлежащими описанию в СОПах. По каждому из процессов, включенных в СОПы, будут прописаны требуемые ресурсы, критерии контрольных точек. Принимая во внимание требования действующего законодательства, следует также прописать ответственных за процессы лиц (владельцев бизнес-процессов), их обязанности, а также порядок действий в случае невозможности выполнить обязанности, возложенные на ответственных лиц в формате СОП. Задokumentировав СОПы, необходимо произвести обучение ответственных сотрудников, в ходе которого в СОПы могут вноситься коррективы. Лишь после обучения и апробации СОПы могут быть приняты для реализации СМК в аптечной организации.



Источник: составлено автором.

Рисунок 17 – Последовательность разработки и внедрения СОП в аптечную организацию

Руководство аптечной организации обязано создать контрольную среду и поддерживать политику и процедуры, обеспечивающие максимальное достижение эффективной деятельности организации путем внедрения и обеспечения непрерывности функционирования систем

бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Исходя из вышеизложенного можно заключить: *эффективное управление деятельностью фармацевтической организации все в большей мере зависит от качества информационного обеспечения, разработки оптимальной методики учета затрат и результатов, идентификации ключевых показателей деятельности в разрезе структурных подразделений, системы бюджетирования и внутрифирменной отчетности.*

Резюмируя изложенное выше, сформулируем базовые принципы, соблюдение которых позволит имплементировать процедуры управленческого учета в процедуры системы внутреннего контроля организации, применяя риск-ориентированный подход:

*1) Ориентация систем внутреннего контроля и управленческого учета на особенности бизнес-модели организации. Широта задач, решаемых анализируемыми системами, определяется как видением топ-менеджерами приоритетов развития организации, так и их опытом управления.*

*2) Построение систем управленческого учета и внутреннего контроля охватывает все ключевые бизнес-процессы организации. Построение должно начинаться с детализированного анализа бизнес-процессов организации.*

*3) Построение системы внутреннего контроля осуществляется на основе матрицы рисков. Эта матрица должна отражать влияние конкретного вида риска и конкретного бизнес-процесса на транспарентность формируемой отчетности.*

*4) Соблюдение приоритета превентивной автоматизированной формы учета, направленной на предотвращение искажений в формируемой финансовой и управленческой отчетности.*

*5) Необходимость регламентации внутреннего контроля и управленческого учета и выработки методических подходов к*

*документированию бизнес-процессов в рамках системы управленческого учета и результатов внутреннего контроля.*

*6) Использование разработанных чек-листов.*

*7) Использование предложенных классификационных справочников.*

### **3.2 Развитие бизнес-модели как объекта управленческого учета аптечной организации**

Согласно результатам исследования, представленным в первой главе диссертации, ключевым объектом системы управленческого учета аптечной организации должна стать ее бизнес-модель. С этой целью следует разработать рекомендации, связывающие бизнес-модель аптечной организации с системой управленческого учета. В числе прочего рекомендации должны содержать информацию о текущем состоянии бизнес-модели, предусматривать возможность проведения диагностики возникновения неблагоприятных ситуаций, оценивать потенциально перспективные виды деятельности и т.д.

Бизнес-модель должна отвечать ряду принципов.

В первую очередь, отметим способность бизнес-модели обеспечивать безубыточную деятельность аптечной организации. В этой связи инструментарий управленческого учета должен быть направлен на получение и анализ информации, которая поддерживает принятие решений, реализующих принцип безубыточности организации.

Вторым принципом является уникальность бизнес-модели, что еще раз подтверждает важность управленческого учета как информационно-аналитического базиса для регулировки и настройки данной модели под информационные запросы организации.

Наконец, бизнес-модель перманентно меняется под воздействием как внутренних, так и внешних факторов. Это требует непрерывного учета,

анализа и контроля и может быть реализовано посредством применения инструментария управленческого учета.

По результатам анализа, выполненного во второй главе исследования, с учетом вышеизложенных принципов и требований, предлагается бизнес-модель, отражающая особенности деятельности аптечной организации и представленная на рисунке 18.

Представим аргументы в пользу разработанной бизнес-модели и обоснуем ее связь с управленческим учетом аптечной организации.

Из всех имеющихся в аптечной организации бизнес-процессов в качестве цели ключевого процесса выделено удовлетворение потребности покупателя в доступном, недорогом и качественном лекарственном средстве. Таким образом, «ценностное предложение» определено как «большой ассортимент товаров по доступным ценам».

Далее определены основные денежные потоки. Ключевые ресурсы разделены на две категории, с обособлением персонала. Основываясь на особенностях фармацевтической отрасли, низкая квалификация персонала признана важным фактором риска в деятельности организации.

Представленная бизнес-модель аптечной организации дополнена системой ключевых показателей (KPI). Они детализированы для каждого уровня управления. Выбор ключевых показателей (KPI) и условий премирования зависит от статуса центра ответственности каждого подразделения и его роли в общих бизнес-процессах.

Обоснуем требования к ключевым показателям эффективности. Они должны:

- 1) разрабатываться с учетом всех факторов, влияющих на деятельность структурных подразделений и сопровождающих их рисков;
- 2) быть обоснованными и достижимыми.

Система менеджмента:						
Квалифицированный управленческий персонал; качественно прописанные бизнес-процессы; вознаграждение за достижение KPI						
Ключевые партнеры	Ключевые виды деятельности	Ценностное предложение	Ключевые ресурсы	Взаимоотношения с клиентами	Каналы сбыта	Категории и сегменты потребителей
Дистрибьютеры и производители лекарственных средств и косметики; университеты и училища профессионального фармацевтического образования; арендодатели торговых площадей	Производство и продажа лекарственных средств и сопутствующих товаров	Изготовление лекарств на заказ; высокий ассортимент лекарств и косметических средств; реализация рецептурных препаратов; доступные цены на препараты; возможность заказать лекарство из другой аптеки	Материальные ресурсы (здание аптеки, мебель); финансы; интеллектуальные ресурсы (лицензия на фармацевтическую деятельность)	Персональная поддержка (общение напрямую с фармацевтом, получая от него помощь в процессе покупки)	Наличие стандартных каналов дистрибуции (продажа из аптек), тендерного способа реализации продукции (лекарства по льготным спискам), продажа через интернет	Покупатели в широком смысле (пациенты), работники системы здравоохранения, законодательно наделенные исключительным правом назначать препарат пациенту и выписывать рецепт для дальнейшего отпуска из аптеки
			Персонал (фармацевты, логистика, бухгалтерия, отдел закупок)			
Сопутствующие риски						
[1]		[2]		[3]	[4]	
Денежные потоки						
[1]		[2]			[3]	
Ключевые показатели (KPI)						

Источник: составлено автором.

Рисунок 18 – Бизнес-модель системы управленческого учета аптечной организации с учетом рисков и ключевых показателей

Другими словами, основная концепция системы ключевых показателей эффективности (KPI) в аптечной организации заключается в четком и формализованном определении основных факторов, определяющих результаты деятельности, их детализации для каждого уровня управления и постановке конкретных задач для конкретных сотрудников, обеспечивающих их выполнение.

Введение системы KPI должно сопровождаться одновременным проведением реструктуризации аптечной организации, направленной на формирование центров финансовой ответственности. Подобная реструктуризация позволит внедрить систему материального стимулирования, мотивирующую персонал на улучшение результатов деятельности.

Выбор ключевых показателей (KPI), а также условий премирования, будет зависеть от статуса центра ответственности в общей управленческой иерархии организации. При работе над исследованием в процессе разработки ключевых показателей были учтены общие цели аптечной организации, существенные риски, приоритетность, реальность и достижимость показателей. Основные составляющие системы мотивации по KPI для заведующего аптечной организацией отражены в таблице 14.

Остановимся на связи предложенной бизнес-модели с системой управленческого учета аптечной сети. Видно, что ни один из блоков бизнес-модели не сможет функционировать и развиваться в отсутствии специально подготовленной информации. В ряде случаев это текущая информация, в других – стратегические данные. Описывая денежные потоки, определяя состав и структуру затрат аптечной организации, осуществляя распределение затрат по центрам ответственности, следует обратиться к данным текущего (тактического) управленческого учета.

Таблица 14 – Основные составляющие системы мотивации по KPI для заведующего аптечной организацией

Цель организации	Оптимизируемые показатели	Ключевые показатели (KPI)
Увеличение общего товарооборота	Выручка общая (руб.) Сумма товарных запасов (руб.)	Выручка общая (руб.) Оборачиваемость товарных запасов (дни)
Увеличение товарооборота маркетинговых товаров	Выручка маркетинговых позиций (руб.)	Выручка общая (руб.) Выручка маркетинговых позиций (руб.) Оборачиваемость маркетинговых позиций (дни) Валовая прибыль (руб.)
Увеличение валовой прибыли	Выручка общая (руб.) Валовая прибыль (руб.) Розничная наценка (процент)	Валовая прибыль (руб.) Выручка общая (руб.)
Увеличение оборачиваемости товарных запасов	Оборачиваемость товарных запасов (дни)	Выручка общая (руб.) Оборачиваемость товарных запасов (дни) Сумма среднего чека по аптечной организации (руб.) Количество позиций в чеке (шт.) Количество и сумма проданных неликвидов по аптечной организации (шт./руб.)
Сокращение затрат	Выручка неликвидных товаров (руб.) Оборачиваемость товарных запасов (дни)	Оборачиваемость товарных запасов (дни) Дефектурный товар (процент) Количество и сумма проданных неликвидов по аптечной организации (шт./руб.)
Повышение имиджа	Стандарты обслуживания Выкладка товаров Квалификация персонала	Сумма среднего чека по аптечной организации (руб.) Количество позиций в чеке (шт.) Коэффициент конверсии: зашедший-купивший (процент купивших) Оборачиваемость товарных запасов (дни) Динамика продаж товаров с полки (процент прироста)

Источник: составлено автором.

Такие блоки бизнес-модели как ключевые партнеры, ценностные предложения, категории и сегменты потребителей требуют не столько текущих, сколько стратегических данных. Подобная информация поступит из системы стратегического управленческого учета организации.

Как отмечалось в параграфе 2.1 исследования, за рубежом в наиболее продвинутых в области здравоохранения странах активно используется реимбурсация. Напомним, что в основе концепции реимбурсации лежит идея о том, что для всех граждан страны необходимые для жизни лекарства должны быть доступны вне зависимости от уровня дохода и благосостояния населения.

В российской системе здравоохранения схема могла бы работать следующим образом:

- 1) Оформление пациентом рецепта на получение лекарственного препарата в поликлинике (выписывается врачом);
- 2) Получение пациентом по выписанному рецепту лекарства в аптеке, располагающейся непосредственно в поликлинике бесплатно или с оплатой в размере 20-30% его стоимости;
- 3) Выставление аптекой счета на оплату лекарства с предоставлением данных полиса ОМС покупателя и номера выписанного в медицинском учреждении рецепта.

На базе указанной выше информации в системе управленческого учета аптечная организация создает счет на реимбурсацию. Счет отправляется медицинскому учреждению, которое покрывает расходы из средств фонда ОМС. Очевидно, что система реимбурсации применима не ко всем лекарствам. Она может охватывать лишь лекарственные препараты, включенные в перечень ЖНВЛС.

При внедрении системы реимбурсации важно соблюдать требования стандартов надлежащей производственной практики (далее – GMP). Лишь в этом случае удастся создать равные условия производителям лекарственных средств на российском фармацевтическом рынке. Однако в настоящий



момент данным стандартам соответствуют менее 20% производимых в России лекарственных средств. Это, с одной стороны, может тормозить процесс внедрения системы реимбурсации в России, с другой стороны, создать дополнительный стимул для развития российской фармацевтической промышленности и внедрения стандартов надлежащей производственной практики.

В случае успешного внедрения механизма реимбурсации в систему российского здравоохранения разработанную и представленную выше бизнес-модель аптечной организации предстоит дополнить структурным блоком «Реимбурсация».

В разделе 3.3 содержится разработанная в исследовании отчетная форма отпуска лекарственных средств по программе реимбурсации в условиях применения IT-технологий.

Помимо изложенного выше, успешное развитие бизнес-модели как ключевого объекта системы управленческого учета аптечных организаций предполагает проведение следующих мероприятий:

- Разработать единую, но в то же самое время гибкую политику в области ценообразования.
- Проводить постоянный анализ ассортиментного предложения, оперативно корректируя его в соответствии со спросом и рыночными тенденциями.
- Обеспечить постоянный контроль оборачиваемости неликвидных лекарственных средств и лекарств с коротким сроком годности.
- Проводить контроль маркетинговой деятельности по основным направлениям в целях корректировки управленческих решений по диверсификации, реструктуризации организационного построения, качества обслуживания клиентов.

- Проводить мероприятия в рамках кадровой политики, способствующие профессиональной подготовке кадров и повышению лояльности персонала к работодателю.

Данные предложения реализуются посредством внедрения автоматизированных систем управленческого учета.

### **3.3 Автоматизация управленческого учета аптечной организации**

Задачами автоматизации управленческого учета аптечной организации должны стать:

- формирование бюджета доходов и расходов с охватом нижнего уровня управления (отдельных аптек) и бюджета движения денежных средств, детализированного до уровня центров финансовой ответственности;
- внедрение автоматического лимитирования расхода денежных средств аптечной организации;
- сокращение трудозатрат на подготовку управленческой отчетности;
- сокращение сроков подготовки бюджетов и отчетов об их исполнении;
- повышение достоверности результатов хозяйственной деятельности;
- расчет рентабельности деятельности отдельной аптеки и ее постепенное повышение.

В настоящее время учет лекарственных средств осуществляется путем ведения аналитического учета и формирования отчетности по принадлежности лекарств к спискам. Используемые подходы формируют детализированную информацию о наличии и движении лекарственных средств по сериям, партиям и срокам годности. Кроме того, автоматизация позволяет хранить и архивировать реестры по приемке и отпуску

сильнодействующих рецептурных лекарственных препаратов (в том числе наркотических и психотропных). Это снижает риск утраты документации, что является критичным риском в деятельности аптечной организации. Наличие автоматического поиска номенклатуры по штрих-кодам значительно ускоряет и упрощает работу провизора.

Несмотря на очевидные достоинства применения IT-технологий для учета и контроля состояния и использования лекарственных препаратов, проблемными зонами в настоящее время является отсутствие возможности:

- оперативно консолидировать информацию об остатках препаратов в аптечных организациях;
- предоставить данную информацию врачу в момент выписки рецепта;
- корректно определить потребность региона в медикаментах;
- своевременно провести закупочные процедуры.

Автоматизация управленческого учета, обеспечивая ускорение процесса сбора и обработки информации, способна разрешить указанные проблемы. Имея единую региональную базу данных об остатках льготных препаратов на складах аптечных организаций, можно осуществлять мониторинг наличия медикаментов в области в целом, контролировать их ассортиментную доступность. Все операции складского учета должны производиться непосредственно в единой системе, обеспечив тем самым доступ всех аптек региона к достоверным и подробным сведениям о запасах лекарственных препаратов в режиме реального времени.

В разделе 3.1 исследования было предложено внедрение чек-листов по различным аспектам работы аптечной организации. Для повышения эффективности сбора, хранения и обработки информации, полученной в рамках проведения внутреннего контроля деятельности аптечной организации разработанные чек-листы рекомендуется автоматизировать.

Электронный чек-лист аптечной организации может быть представлен в виде удобного приложения для телефона или планшета. С помощью доступной отчетности руководитель отслеживает выполнение установленных КРІ, сформировав и отправив в бухгалтерию специальный отчет по премированию или депремированию отдельно взятых сотрудников на основании проведенных проверок. Предоставление подобных возможностей сервисом электронных чек-листов особенно актуально для больших, регионально распределенных аптечных сетей. Примеры чек-листов для аптечной организации представлены в приложении В.

В разделе 2.3 исследования указывалось, что акт «О выявленных расхождениях», составляемый при приемке товара в случае выявления отклонений между фактическим и заказным количеством лекарственных средств, до сих пор оформляется в аптечных сетях вручную. Применение стандартизированной формы акта, находящейся в автоматической базе, сэкономит время работников аптечной организации при заполнении информации по отклонениям и позволит заведующему аптекой оперативно выявлять проблемных поставщиков. Пример разработанной формы акта «Об обнаружении несоответствия качества и/или комплектности поставляемой продукции» представлен в приложении Г.

В аптеках с производственным отделом необходимо применение строгой документации по соблюдению требований изготовления лекарственных средств. Контрольные процедуры должны осуществляться до начала изготовления лекарственных средств, во время изготовления и после него. Итоги контрольных процедур должны документально оформляться. В приложении Д предложена стандартизированная форма для документального оформления результатов контроля процесса изготовления лекарственного средства в аптечной организации. Кроме того, в приложении Е приведена форма, оформляемая в случае уничтожения изготовленного в аптечной организации лекарственного средства.

Внедрение с июля 2020 года системы обязательной маркировки лекарственных средств является важным шагом для обеспечения прозрачности движения лекарственных средств и автоматизации аптечной отрасли в целом. Участие аптечной организации в Мониторинге движения лекарственных препаратов (далее – МДЛП) является обязательным и подразумевает наличие квалифицированной электронной подписи (далее – КЭП) для передачи данных, регистрацию в системе МДЛП, а также наличие отчетных форм по передаче информации о приемке и реализации лекарственных средств. Исключениями аптечных товаров, не подлежащими маркировки, являются БАДы, а также изготовленные в аптеке лекарственные средства, ингредиенты на изготовление которых выводятся из оборота сразу в процессе производства. Предложенные в исследовании отчетные формы служат базой для подготовки информации в системе МДЛП.

Обязательными функциями для аптечной автоматической информационнoй системы должны стать следующие:

- расценка товара в соответствии с правилами регулируемого ценообразования на отдельные группы лекарственных средств;
- посерийный учет лекарственных средств и отслеживание забракованных серий;
- учет отпуска по льготным и бесплатным рецептам и персонифицированный учет отпуска данного вида лекарственных средств больным, имеющим право на льготы;
- отслеживание фальсификатов, контроль за обязательным ассортиментом;
- организация справочной службы с функцией предоставления информации о наличии товара в любом подразделении аптечной сети в режиме реального времени;

- взаимодействие автоматизированной системы управления аптечной организации с внешними справочными системами, работа с банковскими картами;

- учет использования подарочных сертификатов, проведенных промоакций.

Кроме того, базовый комплект программного обеспечения для аптечной организации, должен обеспечивать:

- электронное взаимодействие с поставщиками;
- ведение партионного учета;
- контроль сроков годности и забракованных серий медицинских препаратов;

- возможность возврата товара поставщику и возврата от потребителя;

- отражение результатов переоценки товара;
- межаптечную переброску товара;
- результаты розничной реализации (кассовый модуль);
- результаты проведения инвентаризации;
- выгрузку данных в систему бухгалтерского учета;
- предоставление оперативной отчетности.

Принимая во внимание практику наиболее развитых в области здравоохранения стран, выше предложено внедрение системы реимбурсации для организации лекарственного обеспечения граждан России. Реализация этой программы предполагает наличие опубликованного реестра лекарственных средств, подлежащих реимбурсации, одобренного Министерством здравоохранения Российской Федерации, пример оформления которого приводится в таблице 15.

Таблица 15 – Пример реестра лекарственных средств по системе реимбурсации

Международное непатентованное название	Форма выпуска	Дозировка	Торговое название	Страна производства	Номер регистрационного удостоверения	Рекомендуемая цена оптовая, руб./шт.	Рекомендуемая цена розничная, руб./шт	Размер реимбурсации, процент	Размер доплаты, процент
Acetylsalicylicacid	таблетки шипучие	12 шт.	Аспирин-С	Россия	ЛС-000741 от 06.07.10-Бессрочно	150	190	100	0
Acetylsalicylicacid	таблетки в оболочке	12 шт.	Аспирин-С	Россия	ЛС-000742 от 06.07.10-Бессрочно	120	175	100	0
Acetylsalicylicacid	таблетки в оболочке	10 шт.	Аспирин-К	Германия	ЛС-000743 от 06.07.10-Бессрочно	220	290	75	25
Acetylsalicylicacid	сироп	100 мл.	Аспирин-Н	Россия	ЛС-000744 от 06.07.10-Бессрочно	250	310	100	0
Acetylsalicylicacid	сироп	200 мл.	Аспирин-Т	Польша	ЛС-000745 от 06.07.10-Бессрочно	290	380	50	50
Acetylsalicylicacid	таблетки шипучие	24 шт.	Аспирин-С	Россия	ЛС-000761 от 06.07.10-Бессрочно	250	290	100	0
Acetylsalicylicacid	таблетки в оболочке	20 шт.	Аспирин-Н	Польша	ЛС-000765 от 06.07.10-Бессрочно	290	380	50	50
Acetylsalicylicacid	таблетки шипучие	20 шт.	Аспирин-С	Россия	ЛС-000761 от 06.07.10-Бессрочно	250	290	100	0

Источник: составлено автором.

В данном реестре должны быть указаны международное непатентованное название лекарственного средства, его торговое наименование, дозировка и форма выпуска, страна производителя, сумма доплаты за упаковку.

В случае присоединения к программе реимбурсации аптечной организации предстоит пересмотреть свои отчетные формы и текущие программные продукты.

Интерфейс программного продукта при внедрении системы реимбурсации в аптечную организацию должен быть понятным и информативным. При продаже лекарственного средства провизором должны заноситься данные по номеру отпускного рецепта и сумме реимбурсации. На рисунке 19 представлен стандартный интерфейс программы при реализации лекарственного средства, где серым цветом выделены поля, которые заполняются автоматически, белым цветом выделены поля, в которые провизор может вносить изменения.

Аптека № 123								
Дата: 27.10.2021		Время: 13:31		Провизор: Иванова Ивана Ивановна				
Чек: 1234		Склад сборки: №2						
Номер рецепта: АС-8456688 Пациент: Валентинов Валентин Валентинович Дата рождения: 12.02.1982 Дисконтная карта: 25044								
№	Артикул	МНН	Торговое название	Стоимость лекарственного средства, руб./шт.	Кол-во шт.	Размер реимбурсации, процент	Размер доплаты, процент	Итого к оплате, руб., вкл. НДС
1	3334568666	Acetylsalicylicacid	Аспирин-С	200,00	2	75	25	100,00
2								
3								
4								
Итого к оплате (вкл. НДС):								100,00

Источник: составлено автором.

Рисунок 19 – Интерфейс программного продукта в аптечной организации при внедрении системы реимбурсации



Имеется возможность поставить резерв на определенное количество товара по предварительной договоренности с постоянным клиентом. Данный резерв будет автоматически отображаться с особой отметкой в количестве оставшихся позиций на складе.

В исследовании разработана специальная отчетная форма аптечной организации, присоединившейся к программе реимбурсации. Она представлена на рисунке 20.

Как отмечалось ранее, на основе данных полиса ОМС пациента и номера рецепта на отпущенное лекарственное средство аптечная организация выставляет счет медицинскому учреждению, которое покрывает расходы аптеки из средств фонда ОМС, или непосредственно в фонд ОМС.

Форма отчетности по системе реимбурсации								
Информация о Пациенте								
ФИО				Дата рождения				
Дата рождения				Пол				
Домашний адрес				СНИЛС				
Номер и серия паспорта				Полис ОМС/ДМС				
Номер телефона				Электронная почта				
Дополнительная информация								
Информация о медицинской/аптечной организации								
Наименование				Адрес (юридический)				
КПП				ИНН				
Дата оказания услуги	Место оказания услуги	ФИО врача, выписавшего ЛС	ФИО фармацевта, ЛС	Код диагноза	Наименование ЛС (по активному веществу)	Сумма за ЛС	Сумма за ЛС, оплаченная Пациентом	Сумма для возмещения
Перечень прикрепленных чеков, подтверждающих суммы по реимбурсации				1. 2.				
Дополнительная информация								
Подпись Пациента об оказанных услугах				Подпись Представителя организации об оказанных услугах				

Источник: составлено автором.

Рисунок 20 – Форма отчетности по системе реимбурсации для аптечной организации

Таким образом, учитывая общие тенденции и тренды по автоматизации и внедрению в бизнес-процессы различных инновационных сервисов, напрямую повышающих эффективность организации контроля работы аптек и лояльность покупателей, обеспечивающих безболезненное прохождение аптечными организациями различного вида проверок, в работе предлагается:

*1) внедрение автоматических систем по учету лекарственных средств как в аптечной организации, так и на складе с возможностью получения информации о сроках поставки;*

*2) внедрение электронных чек-листов, позволяющих контролировать работу крупных региональных аптечных сетей, анализируя собранную информацию по нарушениям в различных аналитических разрезах с возможностью их последующей детализации.*

## Заключение

Высокая конкуренция, экономический кризис и пандемия COVID-19 ставят хозяйствующие субъекты перед необходимостью выбора эффективной рыночной стратегии. Организации нуждаются в оперативной информации, обеспечивающей эффективное управление затратами и финансовыми результатами. В этих условиях генерируемая учетными системами информация должна способствовать принятию обоснованных стратегических и оперативных решений.

Однако в настоящий момент в России лишь крупные международные и немногие российские компании имеют таким образом поставленный учет, чтобы содержащаяся в нем информация полностью удовлетворяла стратегии и цели управления организацией.

Организации государственного сегмента фармацевтического рынка, к которому относятся государственные аптеки, наделены высокой социальной функцией, состоящей в обеспечении населения широким спектром лекарственных средств по невысокой цене.

Проведенное исследование позволило выявить единство терминов «контроллинг» и «управленческий учет», подчеркивая, при этом некоторые различия, возникающие из-за культурных особенностей пользователей. Синонимизация данных терминов позволяет стандартизировать современный экономический понятийный аппарат.

Уточнена роль системы управленческого учета и внутреннего контроля в деятельности аптечной организаций государственного сегмента, обоснована взаимосвязь между ними. Определяя возможности и способы имплементации процедур управленческого учета в процедуры внутреннего контроля, сделан вывод о существующем дублировании некоторых из них. В качестве элементов, объединяющих системы управленческого учета и внутреннего контроля организации государственного сегмента, выделены

бюджетирование, классификация затрат по различным признакам, работа с классификационными справочниками, методики трансфертного ценообразования и управление рисками организации. При этом система внутреннего контроля организации определена как функционирующая опция, направленная на обеспечение выполнения миссии организации и достижение поставленных задач, повышающая эффективность системы управления деятельностью организации за счет использования качественной информации.

В результате исследования и обзора отечественной и зарубежной литературы сделан вывод о том, что в современных экономических условиях бизнес-модель организации должна стать центральным объектом современного управленческого учета. При этом одна из задач системы управленческого учета определена как генерирование необходимых информационных потоков для оперативного и стратегического управления бизнес-моделью организации. В этом контексте целью системы управленческого учета становится предоставление своевременной и релевантной информации о внешней и внутренней среде организации для адекватной текущему моменту трансформации бизнес-модели организации. Важным критерием к отбору предоставляемой информации является возможность удовлетворения интересов стейкхолдеров организации в принятии обоснованных управленческих решений при анализе альтернативных вариантов действий.

В рамках исследования представлен алгоритм по внедрению риск-ориентированного подхода к построению систем внутреннего контроля и управленческого учета. Подчеркнуто важное значение выделения центров ответственности для последующего формирования детального реестра рисков в разрезе функциональных областей, ответственных лиц и приоритетности работы с рисками. Учитывая специфику аптечной деятельности, в качестве самостоятельного, выделен риск дефицита квалифицированного персонала, так как фармацевт ответственен за

правильное хранение и грамотную консультацию покупателя по применению продаваемых лекарственных средств.

Управление рисками трактуется в исследовании как элемент обеих систем: управленческого учета и внутреннего контроля. В исследовании показано, что отсутствие ориентированной на управление рисками системы управленческого учета влечет рост затрат на производство и снижение результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций. В этих условиях разработка моделей риск-ориентированного управленческого учета становится важным элементом политики управления организациями.

Принимая во внимание инертность органов государственной власти и формальный подход к внедрению управленческих новаций, управление рисками приобретает особую важность для организаций государственного сегмента. В исследовании отмечено, что полное отсутствие рисков в деятельности организации невозможно. Вместе с тем предложенные в диссертации меры по работе с рисками направлены на снижение негативных последствий и уменьшение возможных потерь. Для оценки рисков деятельности аптечных организаций и управления ими в исследовании разработана таблица оценки рисков.

В исследовании выявлены тенденции развития и основные отраслевые особенности фармацевтического рынка России. В числе первых – усиление контроля со стороны государства и постоянно нарастающая конкуренция, связанная с консолидационными процессами на фармацевтическом рынке. Основным драйвером роста в среднесрочной перспективе должны стать государственные инвестиции, в частности реализация стратегии «Фарма-2030», которая включает в себя локализацию производства лекарственных препаратов по высоким стандартам качества.

Как самостоятельный, отмечен тренд на цифровизацию фармацевтического рынка, что выражается в размещении все большего массива рекламного материала через интернет, начале дистанционной торговли лекарственными средствами, а также во взаимодействии с

медицинскими работниками посредством организации вебинаров. Хотя проект дистанционной торговли рецептурными препаратами находится в стадии развития, происходит разработка способов интеграции базы рецептурных препаратов, допущенных к дистанционной торговле с системой электронного рецепта.

В исследовании выявлены и описаны специфические бизнес-процессы, присущие аптечной организации и требующие нестандартных управленческих подходов. В их числе необходимость иметь постоянно обновляемую базу с большой номенклатурой доступных к продаже лекарственных средств (с детальной информацией по каждой товарной позиции, в том числе по производителю, форме выпуска, сроку годности) и следовать строгим правилам ведения документооборота по лекарственным средствам собственного производства. Кроме того, специфичным бизнес-процессом в аптечной организации государственного сегмента является контроль над оборотом лекарственных средств по льготным спискам, что подразумевает ведение отдельных реестров лекарственных средств (федеральные и региональные льготы) и проверку наличия корректно оформленного рецепта на получение льготного лекарства. Принимая во внимание социальную ориентированность аптечных организаций государственного сегмента, доступность лекарственных средств по льготным спискам является одним из ключевых приоритетов деятельности данного типа организаций.

Несмотря на то, что определяющую роль в обеспечении граждан страны лекарственными средствами традиционно играет государство, идентификация бизнес-модели в качестве современного объекта управленческого учета позволила понять процесс создания ценности в аптечных сетях. Как показано в исследовании, бизнес-модель перманентно меняется под воздействием различных факторов, что требует непрерывного учета, анализа и контроля финансовых параметров и качественных метрик организации. По этой причине в исследовании обоснован вывод о том, что

информационным источником, способствующим развитию бизнес-модели, должна стать система управленческого учета.

В исследовании разработана бизнес-модель аптечной организации. В ее основе заложен риск-ориентированный подход. Кроме системы управления рисками, бизнес-модель включает в себя систему ключевых показателей по основным бизнес-процессам аптечной организации. Система ключевых показателей детализирована для каждого уровня управления и зависит от статуса центра ответственности каждого подразделения и его роли в общих бизнес-процессах аптечной организации. В работе предложено внедрение классификационных справочников затрат, позволяющих оптимизировать объемы деятельности аптечной организации.

Из всех бизнес-процессов аптечной организации в качестве ключевого выделено удовлетворение потребности покупателя в доступном и качественном лекарственном средстве. Таким образом, «ценностное предложение» определено в бизнес-модели как «большой ассортимент товаров по доступным ценам».

С целью повышения конкурентоспособности аптечной организации предложено разработать единую, но в тоже самое время гибкую, политику по ценообразованию; проводить постоянный анализ ассортиментного предложения, оперативно корректируя его в соответствии со спросом и рыночными тенденциями; проводить контроль маркетинговой деятельности по основным направлениям в целях корректировки управленческих решений по диверсификации, реструктуризации организационного построения, качества обслуживания клиентов.

В процессе исследования установлены основные недостатки существующей системы внутреннего контроля в аптечных сетях, а именно отсутствие оперативного взаимодействия между подразделениями организации; отсутствие контроля рисков, сопровождающих аптечную деятельность; незнание ответственным лицом объема своих полномочий и ответственности; формальный подход к проведению проверок отдельных

объектов внутреннего контроля.

В рамках совершенствования бизнес-процессов в аптечной организации предложено внедрение электронных чек-листов по процессам, отнесенным к высокой группе риска, особенно по процессу хранения и отпуска рецептурных препаратов. Разработанные в исследовании чек-листы предоставляют достаточный объем детализированной информации для анализа текущей ситуации и принятия стратегических решений. В числе прочего их рекомендовано использовать для проведения тренировок линейного персонала с целью отработки контрольных действий.

В работе аргументирована необходимость внедрения в аптечную организацию системы менеджмента качества (далее – СМК) на базе стандартов серии ISO 9000. Представлен поэтапный план внедрения СМК. Отдельно отмечено требование к разработке «Политики организации в области качества» с включением описания всех целей построения СМК. Особое внимание при этом уделено описанию ключевых-бизнес процессов через стандартные операционные процедуры (далее – СОП). Использование качественно прописанных СОП позволяет унифицировать и закрепить четкую последовательность действий по ключевым бизнес-процессам; разработать единый язык общения в организации; обучить новых сотрудников; создать систему повышения квалификации кадров на рабочих местах; возродить систему наставничества; уменьшить количество ошибок, а также выявить и устранить дублирующие функции.

В рамках разработанного проекта автоматизации, предложено решение по аналитическому учету движения лекарственных средств. Автоматизация учета движения лекарственных средств, обеспечивая ускорение процесса сбора и обработки информации, позволяет поддерживать единую базу данных об остатках лекарственных препаратов на складах аптечных организаций, осуществлять мониторинг наличия медикаментов в целом по региону, контролировать их ассортиментную доступность. Все операции складского учета также должны регистрироваться



непосредственно в единой системе, обеспечив тем самым доступ всех филиалов аптечной сети к достоверным подробным сведениям о запасах лекарственных препаратов в режиме реального времени.

В исследовании предложена к внедрению стандартизированная форма акта «Об обнаружении несоответствия качества и/или комплектности поставляемой продукции» при приемке товара в случае выявления отклонения между фактическим и заказным количеством. Внедрение стандартного акта, находящегося в автоматической базе, сэкономит время работников аптечной организации при заполнении информации по отклонениям и позволит менеджменту организации оперативно выявлять проблемных поставщиков.

С целью повышения прозрачности процессов изготовления лекарств в аптечной организации с рецептурно-производственным отделом разработаны отчетные формы по соблюдению требований изготовления лекарственных средств и утилизации невостребованных изготовленных лекарственных средств.

Предложенные в рамках исследования элементы автоматизации, такие как электронные чек-листы и детализированные отчетные формы, служат базой для подготовки информации перед ее отправкой в службу мониторинга движения лекарственных препаратов. Основываясь на обязательности участия аптек в мониторинге движения лекарственных препаратов, внедрение автоматической товароучетной системы по всем складам аптечной организации значительно упростит отчетные процедуры.

Принимая во внимание практику наиболее развитых в области лекарственного обеспечения стран, предложен базовый интерфейс программного обеспечения и форма отчетности аптечной организации в случае внедрения системы реимбурсации в отечественную практику.

Разработанные в исследовании положения, направленные на интеграцию систем управленческого учета и внутреннего контроля, носят универсальный характер. Они могут быть полезны в процессе постановки и

развития систем управленческого учета и внутреннего контроля в российских бизнес-структурах, в первую очередь, представляющих средний и малый бизнес. Потенциальными направлениями дальнейшего развития научных положений диссертационной работы являются продолжение совершенствования инструментов риск-ориентированного контроля, разработка дополнительных ключевых показателей с учетом конкретных практических задач, а также дальнейшая разработка требований к информационно-аналитической базе.

## Список литературы

### Нормативные правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц: федеральный закон № 223-ФЗ [принят Государственной Думой 8 июля 2011 года, одобрен Советом Федерации 13 июля 2011 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_116964/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116964/) (дата обращения: 18.10.2021).

2. Российская Федерация. Законы. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля: федеральный закон № 294-ФЗ [принят Государственной Думой 19 декабря 2008 года, одобрен Советом Федерации 22 декабря 2008 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_99350/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_99350/) (дата обращения: 18.10.2021).

3. Российская Федерация. Законы. О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд: федеральный закон № 44-ФЗ [принят Государственной Думой 22 марта 2013 года, одобрен Советом Федерации 27 марта 2013 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144624/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624/) (дата обращения: 18.10.2021).

4. Российская Федерация. Законы. Об обращении лекарственных средств: федеральный закон № 61-ФЗ [принят Государственной Думой 24 марта 2010 года, одобрен Советом Федерации 31 марта 2010 года].

- Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный.
- URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_99350/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_99350/) (дата обращения: 18.10.2021).

5. Российская Федерация. Законы. Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации : федеральный закон № 323-ФЗ [принят Государственной Думой 1 ноября 2011 года, одобрен Советом Федерации 9 ноября 2011 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_121895/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_121895/) (дата обращения: 18.10.2021).

6. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федеральный закон № 402-ФЗ [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года, одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 18.10.2021).

7. О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года [Указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_335693/ea8c22ebf4b1712274773710a52af45899b9eacd/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_335693/ea8c22ebf4b1712274773710a52af45899b9eacd/) (дата обращения: 18.10.2021).

8. О распределении в 2019 году субвенций, предоставляемых из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации и бюджету г. Байконура на финансовое обеспечение оказания отдельным категориям граждан социальной услуги по обеспечению лекарственными препаратами для медицинского применения по рецептам на лекарственные препараты, медицинскими изделиями по рецептам на медицинские изделия, а также специализированными продуктами лечебного питания для детей-инвалидов [распоряжение Правительства Российской Федерации от

28.12.2018 г. № 2973-р]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_315132/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_315132/) (дата обращения: 18.10.2021).

9. Об установлении предельного значения начальной (максимальной) цены контракта (цены лота), при превышении которого не могут быть предметом одного контракта (одного лота) различные лекарственные средства с международными непатентованными наименованиями или при отсутствии таких наименований с химическими, группировочными наименованиями [Постановление Правительства Российской Федерации от 17 октября 2013г. № 929]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_153480/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_153480/) (дата обращения: 18.10.2021).

10. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Информация Минфина России № ПЗ-11/2013]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/) (дата обращения: 18.10.2021).

11. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части установления запрета на создание и осуществление деятельности унитарных предприятий) [Проект Федерального закона № 554026-7, текст по состоянию на 25.09.2018]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PRJ;n=176173#jl1ah0mSUxOodzrWo> (дата обращения: 18.10.2021).

12. Общероссийский классификатор организационно-правовых форм ОК 028-2012 [утвержден Приказом Росстандарта от 16.10.2012 № 505-ст].

- Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный.
- URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=G1unQg&base=LAW&n=400422#UypIuvSaSNSHlkQl> (дата обращения: 18.10.2021).

### Стандарты

13. ГОСТ Р 51897-2011. Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент риска. Термины и определения: утвержден и введен в действие Приказом Росстандарта от 16.11.2011 № 548-ст/ подготовлен Автономной некоммерческой организацией «Научно-исследовательский центр контроля и диагностики технических систем» (АНО «НИЦ КД»). – Москва : Стандартинформ, 2019. – 16 с. – Текст непосредственный.

### Книги, монографии, учебные пособия

14. Баканов, М.И. Методы контроллинга: Торговая калькуляция / М.И. Баканов, В.А. Чернов. – Raleigh : Open Science Publishing, 2018. – 264 с. – ISBN 978-0-244-09375-4.
15. Бернар, И. Толковый экономический и финансовый словарь (французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология) / И. Бернар, Ж.-К. Колли ; под общей редакцией Л.В. Степанова. – Москва : Международные отношения, 1994. – 1568 с. – ISBN 5-7133-0803-0.
16. Бобрышев, А.Д. Построение современных бизнес-моделей в промышленности / А.Д. Бобрышев, В.М. Тумин, К.М. Тарабрин [и др.] ; под общей редакцией А.Д. Бобрышева и В.М. Тумина. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2019. – 226 с. – ISBN 978-5-16-012980-8.
17. Булгакова, С.В. Стандарты и регламенты управленческого учета : монография / С.В. Булгакова, Н.В. Коротаева. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2016. – 174 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-406-04960-0.

18. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М.А. Вахрушина. – Москва : Кнорус, 2021. – 392 с. – ISBN 978-5-406-06205-0.
19. Вахрушина, М.А. Управленческий учет в государственных (муниципальных) учреждениях: методология, организация и направления совершенствования : монография / под редакцией М.А. Вахрушиной. – Москва : Научные технологии, 2015. – 269 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-4443-0060-2.
20. Волкова, О.Н. Управленческий учет : учебник и практикум / О.Н. Волкова. – Москва : Издательство Юрайт, 2020. – 461 с. – ISBN 978-5-534-10748-7.
21. Дефлиз, Ф. Аудит Монтомери. / Ф. Дефлиз, Г. Дженик, В. Рейлли, М. Хирш; под редакцией Я.В. Соколова. – Москва : ЮНИТИ, 1997. – 542 с. – ISBN 5-85177-002-3.
22. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри. – Москва : Юнити-Дана, 2018. – 1424 с. – ISBN 1-84480-028-8.
23. Дубова, Ю.И. Тенденции и перспективы развития современного рекламного рынка в России : монография / Ю.И. Дубова, А.В. Евстратов, А.Ю. Заруднева. – Волгоград: ВолГТУ, 2015. – 93 с. – 200 экз. – ISBN 978-5-9948-1942-5.
24. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Б. Ивашкевич. – Москва : Магистр, 2015. – 448 с. – ISBN 978-5-9776-0362-1.
25. Карминский, А.М. Контроллинг: учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова. – Москва : Форум, 2022. – 336 с. – ISBN 978-5-8199-0825-9.
26. Кеворкова, Ж.А. Внутренний контроль бизнес-процессов Федерального казначейства : монография / Ж.А. Кеворкова, Р.А. Иванов. – Краснодар : Типография Копи Принт, 2013. – 238 с. – 500 экз. – ISBN отсутствует.

27. Кочерин, Е.А. Основы государственного и управленческого контроля / Е.А. Кочерин. – Москва : Филинь, 2000. – 375 с. – ISBN 5-9216-0024-5.
28. Лабынцев, Н.Т. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебник / Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Макаренко, И.А. Кислая [и др.] ; под редакцией Н.Т. Лабынцева. – Москва : РИОР, 2021. – 1032 с. – ISBN 978-5-369-01862-0.
29. Новодворский, В.Д. Бухгалтерский учет на малых предприятиях : учебник / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – Москва : Проспект, 2012. – 248 с. – ISBN: 978-5-392-03232-7.
30. Полякова, И.А. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность: учебное пособие / Т.П. Сацук, И.А. Полякова, О.С. Ростовцева. – Москва : КноРус, 2014 – 280 с. – ISBN 978-5-406-03125-4.
31. Решетников, А.В. Экономика и управление в здравоохранении: учебник и практикум для вузов / А.В. Решетников, Н.Г. Шамшурина, В.И. Шамшурин; под редакцией А.В. Решетникова. – Москва : Издательство Юрайт, 2018. – 303 с. – ISBN 978-5-534-10359-5.
32. Санин, М.К. Управленческий учет: учебное пособие / М.К. Санин. – Санкт-Петербург : СПбГУ ИТМО, 2014. – 86 с. – ISBN 2227-8397.
33. Соколов, Я.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учебное пособие : 2-е издание, переработанное и дополненное / Я.В. Соколов ; под редакцией Я.В. Соколова. – Москва : Магистр, 2015. – 512 с. – ISBN 9785977603348.
34. Хорген, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : перевод с английского / Ч.Т. Хорген, Дж. Фостер; под редакцией Я.В. Соколова, серия по бухгалтерскому учету и аудиту. – Москва : Финансы и статистика, 1995. – 416 с. – ISBN 5-279-01212-2.
35. Шляго, Н.Н. Управленческий учет для менеджеров: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н.Н. Шляго. – Москва : Издательство ЮРАЙТ, 2017. – 275 с. – ISBN 9785991683760.



## Диссертации

36. Бобрышев, А.Н. Теория и методология управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Бобрышев Алексей Николаевич ; Ставропольский государственный аграрный университет. – Ставрополь, 2017. – 496 с. – Библиогр.: с. 36-37.

37. Лихтарев, Л.Ю. Разработка теоретико-методических подходов к оценке достижения целей промышленной организации на основе контроллинга : специальность 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Лихтарев Лев Юрьевич ; Тверской государственный университет. – Москва, 2013. – 173 с. – Библиогр.: с. 14-28.

38. Палозян, О.А. Финансово-правовое регулирование бюджетных расходов : специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Палозян Оксана Арамаисовна ; Российский государственный университет правосудия. – Москва, 2017. – 254 с. – Библиогр.: с. 3-4.

39. Ситникова, С.А. Развитие управленческого учета на основе риск-ориентированного подхода : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Ситникова София Александровна ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2019. – 214 с. – Библиогр.: с. 41-49.

40. Спасибова, Ю.В. Анализ процессов реорганизации государственных и муниципальных аптечных предприятий на региональном уровне : специальность 14.04.00 «Фармацевтические науки» : диссертация на соискание ученой степени кандидата фармацевтических наук / Спасибова

Юлия Владимировна ; Российский Университет Дружбы Народов. – Москва, 2008. – 168 с. – Библиогр.: с. 18-22.

41. Шигаев, А.И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Шигаев Антон Иванович ; Казанский государственный финансово-экономический институт. – Казань, 2011. – 455 с. – Библиогр.: с. 29-33.

42. Щегловская, Ю.А. Конвергенция принципов управленческого учета и МСФО : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Щегловская Юлия Андреевна ; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2019. – 225 с. – Библиогр.: с. 50-57.

#### Периодические издания

43. Аверчев, И.В. Основные отчеты для принятия финансовых и управленческих решений / И.В. Аверчев // Управленческий учет и финансы. – 2012. – № 4. – С. 238-244. – ISSN 2618-8813.

44. Афанасьева, Т.Г. Методическое обеспечение бизнес-моделирования для аптечных организаций / Т.Г. Афанасьева, Н.Б. Дремова, С.В. Соломка // Пути и формы совершенствования фармацевтического образования. Создание новых физиологически активных веществ : материалы 6-й Международной научно-методической конференции «Фармобразование-2016», Воронеж, 21-23 апреля 2016 года / ФГБОУ ВО "Воронежский государственный университет". – Воронеж: Воронежский государственный университет, 2016. – С. 157-162. – ISSN отсутствует.

45. Бариленко, В.И. Аналитическое обеспечение управления инновационным развитием хозяйствующих субъектов / В.И. Бариленко

// Риск: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2017. – № 3. – С. 38-43. – ISSN 0130-3848.

46. Бергаль, Е.В. Развитие системы внутреннего государственного финансово-бюджетного контроля в аграрном регионе / Е.В. Бергаль, Т.В. Кулинченко // Экономика и предпринимательство. – 2018. – № 6 (95). – С. 360-364. – ISSN 1999-2300.

47. Бобрышев, А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета / А.Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 3 (393). – С. 51-66. – ISSN 2073-5081.

48. Бобрышев, А.Н. Развитие учетных функций при постановке системы управленческого учета в проектно-ориентированных организациях / А.Н. Бобрышев, Н.П. Агафонова, Е.А. Медведева // На страже экономики. – 2019. – № 1 (8). – С. 12-22. – ISSN 2588-007.

49. Булыга, Р.П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации / Р.П. Булыга // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 5. – С. 10-17. – ISSN 2307-5759.

50. Валуев, Б.И. Необоснованность концепции антикризисного финансового управления промышленным предприятием / Б.И. Валуев, Ю.Б. Валуев, Ф.Н. Узунов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 2 (64). – С. 197-205. – ISSN отсутствует.

51. Вахрушина, М.А. Бизнес-модель как современный объект управленческого учета / М.А. Вахрушина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 2. – С. 5-11. – ISSN 2074-6725.

52. Вахрушина, М.А. Внутренний контроль и управленческий учет: проблемы взаимосвязи / М.А. Вахрушина // Учетно-контрольные и аналитические процессы в условиях цифровизации экономики : межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. – 2019. – № 1. – С. 88-92. – ISSN отсутствует.

53. Вахрушина, М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М.А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33 (327). – С. 12-23. – ISSN 2073-5081.
54. Вахрушина, М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития / М.А. Вахрушина // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – № 3. – С. 72-81. – ISSN 2408-9303.
55. Вахрушина, М.А. Управленческий учет деятельности медицинских (муниципальных) учреждений: перспектива или реальность? / М.А. Вахрушина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 6 (390). – С. 17-29. – ISSN 2079-6714.
56. Вахрушина, М.А. Управленческий учет как инструмент внутреннего контроля деятельности субъектов государственного сектора экономики / М.А. Вахрушина // Аудит. – 2018. – № 5. – С. 17-21. – ISSN 2227-9288.
57. Ветрова, И.Ф. Внутренний контроль управления закупками в организациях с государственным участием / И.Ф. Ветрова, В.М. Губанова, А.Е. Дмитриев // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – № 5. – С. 43-47. – ISSN 2227-3891.
58. Воронович, И.В. Ассортиментная и ценовая политика государственных аптек Москвы / И.В. Воронович, И.В. Косова, Е.Е. Лоскутова // Фармация и фармакология. – 2015. – № 4 (11). – С. 31-36. – ISSN 2307-9266.
59. Галкина, Е.В. Аудит эффективности и контроллинг в инновационном процессе / Е.В. Галкина // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 4. – С. 60-69. – ISSN 1727-8058.
60. Галкина, Е.В. Современная модель внутреннего контроля в корпоративном менеджменте / Е.В. Галкина // Российское предпринимательство. – 2013. – № 1. – С. 55-60. – ISSN 1994-6937.
61. Горбунова, Н.А. Внутренний финансовый контроль и финансовый аудит в государственных (муниципальных) учреждениях

/ Н.А. Горбунова, О.В. Шибилева // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2018. – № 1. – С. 40-47. – ISSN 1818-4057.

62. Горлов, В.В. Инновационная методика контроля, хранения и обеспечения запасов / В.В. Горлов // Биржа интеллектуальной собственности. – 2013. – № 6. – С. 27-34. – ISSN 2072-3075.

63. Гуляева, А.А. Управленческий учет как элемент единого информационного пространства организации / А.А. Гуляева, М.И. Сидорова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 5. – С. 50-65. – ISSN 2408-9303.

64. Демина, И.Д. О соотношении управленческого учета и бухгалтерского управленческого учета в системе управления организацией / И.Д. Демина // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Международной научно-практической конференции. – Москва, 2016. – С. 240-246. – ISSN отсутствует.

65. Демина, И.Д. Формирование концепции контроллинга, как научной и учебной дисциплины / И.Д. Демина // Инновационное Развитие Экономики. – 2017. – № 1 (37). – С. 151-156. – ISSN 2223-7984.

66. Дмитриева, И.М. Финансовый мониторинг в системе внутреннего контроля / И.М. Дмитриева // Аудитор. – 2015. – № 10. – С. 38-41. – ISSN 1998-0701.

67. Ерженин, Р.В. Государственный управленческий учет в России / Р.В. Ерженин // Управленческий учет. – 2014. – № 12. – С. 3-12. – ISSN 1814-8476.

68. Зюкин, Д.А. Исследование взаимосвязи социально-экономических факторов развития системы здравоохранения региона / Д.А. Зюкин, Е.В. Репринцева, Н.М. Сергеева [и др.] // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2016. – № 1. – С. 218-221. – ISSN 1996-3955.

69. Ивашкевич, В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга / В.Б. Ивашкевич // Управленческий Учет. – 2015. – № 7 (349). – С. 2-14. – ISSN 1814-8476.

70. Игнатьева, О.И. Систематизация функций стратегического и оперативного контроллинга / И.В. Пшинокова, О.И. Игнатьева // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2013. – № 5 (154). – С. 122-125. – ISSN 1814-6457.

71. Каверина, О.Д. Организация управленческого учета: проблемы и суждения / О.Д. Каверина // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 8. – С. 48-61. – ISSN 1727-8058.

72. Каковкина, Т.В. Риск-ориентированный подход в практике внутреннего контроля и аудита / Т.В. Каковкина // Аудит. – 2014. – № 3 (279). – С. 36-40. – ISSN 2227- 9288.

73. Карпова, Т.П. Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга / Т.П. Карпова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 90-98. – ISSN 2408-9303.

74. Керимов, А.Д. Уникальные методы управленческого учета: модель "кайзен-костинг" / А.Д. Шеремет, В.Э. Керимов // Аудит и финансовый анализ. – 2018. – № 1. – С. 303-310. – ISSN 2618-9828.

75. Кизилов, А.Н. Проблемы учета распределения косвенных расходов: финансовый и управленческий аспект / А.Н. Кизилов, О.В. Чухрова // Управленческий учет. – 2021. – № 9. – С. 158-164. – ISSN 1814-8476.

76. Кондраков, Н.П. Организация внутреннего контроля на предприятиях промышленности / Н.П. Кондраков // Транспортное дело России. – 2011. – № 11. – С. 3-4. – ISSN 2072-8689.

77. Костюкова, Е.И. Внедрение управленческого учета на предприятии / И.Е. Дубинин, Е.И. Костюкова // Новая наука: Теоретический и практический взгляд. – 2015. – № 6. – С. 112-115. – ISSN 2412-9720.

78. Костюкова, Е.И. Информационное обеспечение процесса формирования бизнес-модели в системе управленческого учета / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев // Экономика сельского хозяйства России. – 2016. – № 5. – С. 35-46. – ISSN 2070-0288.

79. Котова, К.Ю. Управленческий учет в России: предпосылки становления и перспективы развития / К.Ю. Котова, В.Г. Балеевских // Управленческий Учет. – 2015. – № 14 (356). – С. 16-29. – ISSN 1814-8476.

80. Кришталева, Т.И. Внутренний контроль – инструмент снижения налоговых издержек бюджетного учреждения / Т.И. Кришталева // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 5. – С. 107-111. – ISSN 1999-849X.

81. Кукукина, И.Г. Философия контроллинга и семантика финансового менеджмента / И.Г. Кукукина, А.А. Морозова // Известия высших учебных заведений. Серия: Экономика, финансы и управление производством. – 2021. – № 3 (49). – С. 69-77. – ISSN 2218-1784.

82. Лабынцев, Н.Т. Использование бенчмаркинга в управленческом учете / Н.Т. Лабынцев, Л.Н. Кузнецова // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2011. – № 4. – С. 104-111. – ISSN 1991-0533.

83. Лабынцев, Н.Т. Необходимость российской стандартизации управленческого учета в условиях развития международных экономических отношений / Н.Т. Лабынцев, Е.А. Шароватова, Т.В. Макаренко // Управленческий учет. – 2017. – № 7. – С. 23-31. – ISSN 1814-8476.

84. Лабынцев, Н.Т. Управленческий учет и бюджетирование как обязательное условие повышения эффективности деятельности коммерческой организации / Н.Т. Лабынцев, О.В. Чухрова // Учет и статистика. – 2013. – № 3. – С. 18-31. – ISSN 1994-0874.

85. Логинова, Т.В. Внутренний контроль в некоммерческой организации: вопросы организации и проведения / Т.В. Логинова // Символ науки. – 2015. – № 4. – С. 93-95. – ISSN 2410-700X.

86. Ляхова, А.А. Формирование структуры фармацевтического рынка Российской Федерации и его основных сегментов / А.А. Ляхова // Молодой ученый. – 2016. – № 23. – С. 253-255. – ISSN 2072-0297.

87. Малиновская, Н.В. Бизнес-модель медицинского бюджетного учреждения как основа интегрированной отчетности / Н.В. Малиновская // Бухучет в здравоохранении. – 2016. – № 4. – С. 8-14. – ISSN 2075-0242.

88. Мельник, М.В. Развитие внутреннего финансового контроля и аудита в коммерческих организациях / М.В. Мельник // Казанский экономический вестник. – 2014. – № 6 (14). – С. 89-98. – ISSN 2305-4212.

89. Мельник, М.В. Формирование системы показателей для информационного обеспечения управления устойчивым развитием экономического субъекта / М.В. Мельник // Учет. Анализ. Контроль. – 2015. – № 1. – С. 34-44. – ISSN 2408-9303.

90. Мизиковский, И.Е. Управленческий учет затрат на хранение материальных ресурсов в условиях цифровой трансформации промышленного предприятия / И.Е. Мизиковский // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 3. – С. 56-63. – ISSN 2307-5759.

91. Назарян, В.А. Контроллинг как инструмент повышения финансовой результативности в постинтеграционный период / В.А. Назарян // Финансы, деньги, инвестиции. – 2011. – № 4. – С. 18-21. – ISSN 2222-0917.

92. Орлов, А.С. Фармацевтический рынок: государственные закупки лекарственных препаратов / А.С. Орлов, М.С. Румянцева, С.В. Соколова // Экономика и управление в сфере услуг. – 2013. – № 4 (48). – С. 345-349. – ISSN отсутствует.

93. Палий, В.Ф. Управленческий учет: организация и функционирование / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 60-65. – ISSN 0321-0154.

94. Парамонова, Л.А. Внутренний контроль в оценке экономической безопасности, бухгалтерских и налоговых рисков / Л.А. Парамонова // Школа



университетской науки: парадигма развития. – 2013. – № 3. – С. 42-44. – ISSN 2219-9721.

95. Петров, А.М. Оперативный и превентивный инструментарий реализации внутреннего финансового контроля в рамках расходования средств на федеральные проекты / А.М. Петров // Экономические науки. – 2020. – № 185. – С. 169-178. – ISSN 2072-0858.

96. Пласкова, Н.С. Финансовым контролерам нужен профессиональный стандарт / Н.С. Пласкова // Финконтроль. – 2020. – № 1. – С. 75-77. – ISSN 2500-204X.

97. Плотников, В.С. Бизнес-учет и интегрированная отчетность / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 13 (307). – С. 25-34. – ISSN 2073-5081.

98. Полянин, А.В. Проблемы и направления развития системы финансирования сферы здравоохранения / А.В. Полянин, Л.И. Проняева, О.А. Федотенкова // Проблемы социальной гигиены, здравоохранения и истории медицины. – 2019. – № 5. – С. 893-902. – ISSN 0869-866X.

99. Попова, Л.В. Развитие инструментария управленческого учета и управленческого анализа / Л.В. Попова, Г.И. Жабер, В.В. Крылова // Управленческий учет. – 2018. – № 11. – С. 36-48. – ISSN 1814-8476.

100. Потехина, Е.Н. Формирование управленческого учета и контроля в аптечных организациях / Е.Н. Потехина // Экономические науки. – 2010. – № 11. – С. 91-96. – ISSN 2072-0858.

101. Пруненко, М.А. Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля / М.А. Пруненко, М.А. Вахрушина // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 5. – С. 80-90. – ISSN 2307-5759.

102. Пруненко, М.А. Внутренний контроль и его влияние на налоговую политику бюджетной организации / М.А. Пруненко // Учетно-контрольные и аналитические процессы в условиях цифровизации экономики: межвузовский сборник научных трудов и результатов

совместных научно-исследовательских проектов : в 3 частях. Часть 1. – Москва : РУСАЙНС, 2019. – С. 315-319. – ISBN 978-5-4365-3287-5.

103. Пруненко, М.А. Особенности построения системы внутреннего контроля на фармацевтическом складе / М.А. Пруненко, М.А. Вахрушина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2020. – № 5. – С. 40-48. – ISSN 2074-6725.

104. Пруненко, М.А. Развитие транспарентной системы внутреннего контроля на примере аптечной организации / М.А. Пруненко // Развитие контрольных и учетно-аналитических процессов для стратегического управления бизнесом: сборник по материалам научно-исследовательской работы преподавателей и студентов Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. – 2020. – С. 34-39. – ISSN отсутствует.

105. Пруненко, М.А. Управленческий учет и контроллинг: современный взгляд запада / М.А. Пруненко // Развитие контрольных и учетно-аналитических процессов для стратегического управления бизнесом: сборник материалов научно-исследовательской работы преподавателей и студентов Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. – 2020. – С. 126-130. – ISSN отсутствует.

106. Пруненко, М.А. Управленческий учет как инструмент эффективного управления аптечной организацией / М.А. Пруненко // Аудит. – 2019. – № 12. – С. 39-44. – ISSN 2227-9288.

107. Пруненко, М.А. Эффективный инструмент менеджмента организации: контроллинг и управленческий учет / М.А. Пруненко // Взгляд молодых ученых на проблемы устойчивого развития: сборник научных статей по результатам IV Международного конгресса молодых ученых по проблемам устойчивого развития. – 2019. – С. 366-371. – ISSN отсутствует.

108. Пятов, М.Л. Отчетность как элемент конкурентных преимуществ компаний: тенденции и закономерности / М.Л. Пятов // Вестник НГУЭУ. – 2016. – № 4. – С. 10-31. — ISSN 2073-6495.

109. Рейхтман, Т.В. Государственная социальная помощь гражданам Российской Федерации в части лекарственного обеспечения/ Т.В. Рейхтман, Л.В. Мошкова // Актуальные проблемы фармацевтической науки и практики. – 2014. – С. 45-53. – ISSN отсутствует.

110. Рожнова, О.В. Управленческий учет как глобальная учетная наука / О.В. Рожнова // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 6. – С. 17-25. – ISSN 2408-9303.

111. Сапожникова, Н.Г. Информация о рисках в корпоративной отчетности / Н.Г. Сапожникова // ФЭС: Финансы. Экономика. – 2014. – № 6. – С. 17-21. – ISSN 1995-7637.

112. Серебрякова, Т.Ю. Внутренний контроль и контроллинг: концептуальные особенности / Т.Ю. Серебрякова, О.Ю. Куртаева // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 26. – С. 2-12. – ISSN 2073-5081.

113. Сидорова, М.И. Управленческий учет как элемент единого информационного пространства организации / М.И. Сидорова, А.А. Гуляева // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 5. – С. 50-65. – ISSN 2408-9303.

114. Сидорова, М.И. Управленческий учет и менеджмент: вопросы кросс-функционального взаимодействия / М.И. Сидорова, Е.И. Гордеева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 35 (329). – С. 2-15. – ISSN 2073-5081.

115. Ситникова, С.А. Информационное пространство управленческого учета / С.А. Ситникова // Финансы: теория и практика. – 2017. – № 3. Том 21. – С. 264-272. – ISSN 2587-5671.

116. Ситнов, А.А. Особенности применения международных стандартов аудита в государственном секторе экономики / А.А. Ситнов // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 11. – С. 8-15. – ISSN 1727-8058.

117. Смерека, В.Ю. Уровень и качество жизни в современной России / В.Ю. Смерека, Е.В. Ермолаева // Бюллетень медицинских интернет конференций. – 2015. – № 12. – С. 1559. – ISSN отсутствует.

118. Соколов, А.А. Разработка принципов обеспечения эффективности модернизации финансовой модели экосистемы общественного здравоохранения / А.А. Соколов // Научный вестник Южного института менеджмента. – 2017. – № 1. – С. 21-27. – ISSN 2305-3100.

119. Соколов, А.Ю. Разработка модели скользящего бюджетирования в системе управления эффективностью бизнеса / Т.Т. Валеева, А.Ю. Соколов // Финансовая экономика. – 2020. – № 5. – С. 19-23. – ISSN 2075-7786.

120. Сорокина, В.В. Тенденции развития инструментария управленческого учета / В.В. Сорокина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2017. – № 2 (332). Том 10. – С. 205-214. – ISSN 2073-4484.

121. Сорокина, В.В. Центры ответственности: от финансовых к нефинансовым показателям / В.В. Сорокина // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2020. – № 3. Том 1. – С. 80-85. – ISSN 2227-3891.

122. Суйц, В.П. Мониторинг эффективности системы внутреннего контроля. Организация тестирования и оценки / В.П. Суйц, А.А. Вереникин // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 2. – С. 148-157. – ISSN 2618-9828.

123. Суйц, В.П. Процессный подход к формированию данных управленческого учета и анализа / В.П. Суйц, А.Б. Баев // Аудит и финансовый анализ. – 2018. – № 1. – С. 415-420. – ISSN 2618-9828.

124. Улумбекова, Г.Э. Подходы к формированию концепции национальной лекарственной политики. Часть 1. Анализ рынка лекарственных препаратов в Российской Федерации / Г.Э. Улумбекова, А.В. Калашникова // ОРГЗДРАВ: новости, мнения, обучения. Вестник ВШОУЗ. – 2018. – № 4 (14). – С. 53-75. – ISSN 2411-8621.

125. Фалько, С.Г. Менеджмент и контроллинг в условиях кризиса / С.Г. Фалько // Контроллинг. – 2020. – № 2 (76). – С. 76-79. – ISSN 1998-6157.

126. Федченко, Е.А. Стандарты государственного сектора бухгалтерского учета – информационная основа государственного

финансового контроля / Е.А. Федченко // Бухучет в здравоохранении. – 2019. – № 12. – С. 12-20. – ISSN 2075-0242.

127. Хорин, А.Н. Ключевые индикаторы отчета об устойчивом развитии организации / А.Н. Хорин, А.В. Бровкин // Теоретическая и прикладная экономика. – 2018. – № 1. – С. 1-12. – ISSN 2409-8647.

128. Чайковская, Л.А. Управленческий учет в медицинских бюджетных учреждениях / Л.А. Чайковская // Управленческий учет. – 2019. – № 6. – С. 25-36. – ISSN 1814-8476.

129. Чая, В.Т. Влияние институциональных аспектов на процессы управленческого учета и формирования управленческой отчетности / В.Т. Чая, Н.Ш. Ассанаев // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 2. – С. 400-402. – ISSN 2618-9828.

130. Чая, В.Т. Инструментарий системы управленческого учета / В.Т. Чая, Н.Ш. Ассанаев // Аудит. – 2014. – № 8. – С. 17-21. – ISSN 2227-9288.

131. Чупахина, Н.И. Бюджетирование в системе управленческого учета / Н.И. Чупахина, Т.В. Федорова // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. – 2014. – № 7. – С. 29-32. – ISSN 1997-0749.

132. Шароватова, Е.А. Перспективы инициативного развития управленческого учета в коммерческой деятельности / Е.А. Шароватова, И.А. Омельченко // Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – № 10-11. – С. 132-135. – ISSN 2413-0869.

133. Шароватова, Е.А. Роль перспективных приемов контроллинга для эффективного развития современного предпринимательства / Е.А. Шароватова // Актуальные вопросы учета и управления в условиях информационной экономики. – 2020. – № 2. – С. 136-141. – ISSN 2686-9705.

134. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ и оценка финансовых и нефинансовых показателей устойчивого развития компаний / А.Д. Шеремет // Аудит. – 2017. – № 5. – С. 6-9. – ISSN 2227-9288.

135. Шешукова, Т.Г. Особенности внутреннего контроля в бюджетных учреждениях / Т.Г. Шешукова, В.А. Громова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 13 (469). – С. 11-18. – ISSN 2079-6714.

136. Шляго, Н.Н. Современные факторы формирования концепции контроллинга / Н.Н. Шляго // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2012. – № 4. – С. 125-131. – ISSN 2304-9774.

137. Шукиль, Л.В. Проблемы потребителей льготной лекарственной помощи / Л.В. Шукиль, Л.В. Мошкова, Э.А. Коржавых // Фармация и фармакология. – 2015. – № 3 (10). – С. 33-39. – ISSN 2307-9266.

#### Источники на иностранных языках

138. Adams, P. Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing / P. Adams, S. Cutler, B. Mccuaig [и др.] – The Institute of Internal Auditors Research Foundation; 6th edition. – 2012. – P. 36. – ISBN 978-0-89413-721-1.

139. Arens, A.A. Auditing and assurance services: An integrated approach / A.A. Arens, R.J. Elder, M.S. Beasley. – New Jersey: Prentice Hall Inc; 13th ed. – 2010. – P. 854. – ISBN 9780134065823.

140. Becker, W. Controlling Instrumentelle Perspektive / W. Becker. – Otto-Friedrich-Universitat Babberg. – 2009. – P. 67. – ISBN 3-931810-81-X.

141. Bloom, N. Why do management practices differ across firms and countries? / N. Bloom, J.V. Reenen // Journal of Economic Perspectives. – 2010. – № 1. – P. 203-224. – ISSN 0895-3309.

142. Hadley, S. The role of the budget officer in controlling public spending / S. Hadley, M. Miller, B. Welham // Evidence. Ideas. Change. – 2019. – № 559. – P. 3-42. – ISSN 1389-2843.

143. Hahn, D. Controlling: Stand and Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes / D. Hahn. // – Saarbrucker Arbeitstagung. Heidelberg. – 1987. – P. 3-39. – ISSN отсytтbyет.

144. Ittner, C.D. Coming up short on nonfinancial performance measurement / C.D. Ittner, D.F. Larcker // Harvard Business Review. – 2003. – № 11. – P. 88-89. – ISSN 0017-8012.

145. Kaplan, R.S. Management accounting information for decision making and strategy execution / A.A. Atkinson, R.A. Kaplan, E.M. Matsumura [и др.] – New Delhi: Pearson Education, Inc. 6th edition. – 2014. – P. 552. – ISBN 978-0132567459.

146. Keplinger, K. Management Accounting Practices in a Multicultural Environment: Evidence from Austria, Russia and the US / K. Keplinger, B. Feldbauer-Durstmüller, C. Mitter // International Journal of Strategic Management. – 2012. – № 1. – P. 37-49. – ISSN 1555-2411.

147. Keys, D.E. German vs. U.S. cost management. / D.E. Keys, A. Merwe // Management Accounting Quarterly. – 1999. – P. 19-26. – ISSN 1528-5359.

148. Littleton, A.C. An Introduction to Elementary Accounting / A.C. Littleton. – Ulan Press. – 2012. – P.70. – ISBN отсytтbyет.

149. Loebbecke, J. Auditing: An Integrated Approach / A.A. Arens, J. Loebbecke. – Prentice Hall College Div; 8th edition. – 1999. – P. 828. – ISBN 978-0130827357.

150. Luther, R. Experiencing Change in German Controlling: Management Accounting in a Globalizing World / R. Luther, T.C. Jones, A. Saxl. – CIMA Publishing; 1st edition. – 2009. – P. 128. – ISBN 978-1856179072.

151. Mayer, E. Controlling für Einsteiger / E. Mayer, R. Mann. – Haufe Verlag. – 1995. – P.265. – ISBN 978-3448028577.

152. Mayer, E. Controlling-Konzepte / E. Mayer. – Gabler Verlag. – 1993. – P. 360. – ISBN 978-3-409-33004-6.

153. Nishimura, A. The Development of Management Accounting and the Asian Position / A. Nishimura // Xiamen University Institutional Repository. – 2005. – № 1. – P. 20-36. – ISSN отсутствует.

154. Nixon, B. The paradox of strategic management accounting = Парадокс стратегического управленческого учета / B. Nixon, J. Burns // Management Accounting Research. – 2012. – № 23. – P. 229-244. – ISSN 1044-5005.

155. Paton, W.A. An Introduction to Corporate Accounting Standards. Monograph / W.A. Paton, A.C. Littleton. – 1940. – American Accounting Association. – ISBN отсутствует.

156. Reichmann, T. Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten: Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption / T. Reichmann. – Munchen. – 1997. – P. 680 – ISBN отсутствует.

157. Richardson, J. The Business Model: An Integrative Framework for Strategy Execution / J. Richardson. – Strategic Change. – 2008. – № 17. – P. 133-144. – ISSN 1099-1697.

158. Robertson, J. Auditing / T. Louwers, J. Robertson. – Richard d Irwin; 9th Edition. – P. 220. – ISBN 978-0072906950.

159. Sprague, C.E. The Philosophy of Accounts / C.E. Sprague. – Palala Press. – 2015. – P. 182. – ISBN 978-1340893132.

160. Upchurch, A. Management Accounting: Principles & Practice / A. Upchurch. – Prentice Hall, 1998. – P. 640. – ISBN 9780273622260.

161. Walther, L.M. Introduction to Managerial Accounting / L.M. Walther, C.J. Skousen. – Bookboon. – 2010. – P. 34. – ISBN 978-87-7681-585-1.

162. Zehetner, K. Closing the gap between U.S. and German managerial accounting / K. Zehetner, S. Eschenbach // Humanities and Social Sciences Review. – 2017. – № 7. – P. 461-474. – ISSN 2165-6258.



### Электронные издания и электронные ресурсы

163. Мэр Москвы : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.mos.ru> (дата обращения: 18.10.2021). – Текст : электронный.

164. Правительство Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://government.ru> (дата обращения: 18.10.2021). – Текст : электронный.

165. Министерство Финансов Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://minfin.gov.ru> (дата обращения: 18.10.2021). – Текст : электронный.

166. Единый портал бюджетной системы Российской Федерации «Электронный бюджет» : официальный сайт. – URL: <http://budget.gov.ru> (дата обращения: 18.10.2021). – Текст : электронный.

167. Российская ежедневная общественно-политическая газета «Коммерсантъ» : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.kommersant.ru> (дата обращения: 18.10.2021).

168. Финансово-экономический журнал Forbes: сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.forbes.ru> (дата обращения: 18.10.2021).

169. Ежедневная деловая газета РБК : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.rbc.ru> (дата обращения: 18.10.2021)

170. Дмитриев, М.Э. Разработка подходов к внедрению бюджетирования по видам деятельности при исполнении государственных функций и оказании государственных услуг / М.Э. Дмитриев, В.Б. Крапиль, Н.Н. Калмыков // – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3392327](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3392327) (дата обращения: 18.10.2021).

171. Концептуальные основы управления рисками организаций, разработанные Комитетом спонсорских организаций комиссии Тредвея  
// Комитет организаций-спонсоров Комиссии

Тредвея : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: [https://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Russian.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Russian.pdf) (дата обращения: 18.10.2021).

172. Управление рисками организации: интеграция со стратегией и эффективностью деятельности // Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.coso.org/documents/2017-coso-erm-integrating-with-strategy-and-performance-executive-summary.pdf> (дата обращения: 18.10.2021).

173. Международные принципы управленческого учета // Международная ассоциация специалистов по управленческому учету : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf) (дата обращения: 18.10.2021).

174. Тренды фармацевтического рынка 2020 // Deloitte : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/life-sciences-health-care/russian/russian-pharmaceutical-market-trends-2020.pdf> (дата обращения: 18.10.2021).

175. Топ-20 аптечных сетей // АО «МаркетМедиа» : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://marketmedia.ru/media-content/top-20-aptechnykh-setey/> (дата обращения: 18.10.2021).

176. Фармацевтическое обеспечение в Бельгии // мультимедийный проект «ЛекОбоз» : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://lekoboz.ru/sekrety-effektivnykh-prodazh/opyt-uspeshnykh-aptek/farmatsevticheskoe-obespechenie-v-belgii> (дата обращения: 18.10.2021).

177. Фармацевтический рынок России 2018 // Компания DSM Group : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует.

– URL: [https://dsm.ru/docs/analytics/Annual\\_report\\_2018\\_DSM.pdf](https://dsm.ru/docs/analytics/Annual_report_2018_DSM.pdf) (дата обращения: 18.10.2021).

178. Центр раскрытия информации : официальный сайт. – Москва.

– Обновляется в течение суток. – URL: <https://e-disclosure.ru/#> (дата обращения: 18.10.2021). – Текст : электронный.

## Список иллюстративного материала

### 1 Список рисунков

Рисунок 1 Расходы федерального бюджета по отраслям, 2021 г. ..	35
Рисунок 2 Архитектура системы «Электронный бюджет» .....	37
Рисунок 3 Взаимосвязь процедур внутреннего контроля управленческого учета .....	43
Рисунок 4 Влияние рисков на деятельность организации .....	48
Рисунок 5 Составляющие отрасли здравоохранения .....	52
Рисунок 6 Объем российского фармацевтического рынка: динамика в денежном выражении, 2012-2020 гг., млрд руб.....	55
Рисунок 7 Содержание механизма реимбурсации лекарственных средств .....	58
Рисунок 8 Структура источников финансирования государственных закупок лекарственных препаратов, 2021 г. ....	64
Рисунок 9 Количество несостоявшихся тендеров на поставку лекарств, 2016-2019 гг. ....	68
Рисунок 10 Динамика бюджетных ассигнований на лекарственное обеспечение отдельных категорий граждан, млрд руб. ....	70
Рисунок 11 Организационная структура сети «Губернские аптеки» .....	77
Рисунок 12 Организационная структура сети «Петербургские аптеки» .....	78
Рисунок 13 Состав затрат организации аптечной деятельности ...	83
Рисунок 14 Рекомендуемая схема центров ответственности аптечной организации с правом изготовления лекарств .....	95
Рисунок 15 Иерархия затрат аптечной организации .....	99
Рисунок 16 Этапы построения системы управления качеством для аптечной организации .....	103

Рисунок 17 Последовательность разработки и внедрения СОП в аптечную организацию .....	105
Рисунок 18 Бизнес-модель системы управленческого учета аптечной организации с учетом рисков и ключевых показателей .....	109
Рисунок 19 Интерфейс программного продукта в аптечной организации при внедрении системы реимбурсации .....	120
Рисунок 20 Форма отчетности по системе реимбурсации для аптечной организации .....	121

## 2 Список таблиц

Таблица 1 Определения внутреннего контроля.....	29
Таблица 2 Подходы к определению термина «риск» .....	45
Таблица 3 Основные аптечные сети России .....	61
Таблица 4 Основные проблемы в реализации программы дополнительного лекарственного обеспечения .....	69
Таблица 5 Структурные блоки бизнес-модели аптечной организации .....	72
Таблица 6 Влияние особенностей бизнес-процессов аптечной организации на построение систем управленческого учета и внутреннего контроля .....	74
Таблица 7 Принципы позиционирования аптечной организации в зависимости от целевого сегмента .....	76
Таблица 8 Ключевые ресурсы сетей «Петербургские аптеки» и «Губернские аптеки», 2020 г. ....	81
Таблица 9 Структура среднего уровня затрат рецептурно- производственного отдела одной из аптек сети «Губернские аптеки», 2020 г. ....	84

Таблица 10 Регулирование этапов работы с рисками аптечной организации системами управленческого учета и внутреннего контроля .....	94
Таблица 11 Элементы и статьи учета затрат аптечной организации с производственным отделом .....	96
Таблица 12 Соотнесение уровней затрат с классификационными признаками .....	98
Таблица 13 Порядок заполнения таблицы оценки рисков .....	100
Таблица 14 Основные составляющие системы мотивации по КРІ для заведующего аптечной организацией .....	111
Таблица 15 Пример реестра лекарственных средств по системе реимбурсации .....	119

**Приложение А**  
(информационное)

**Бюджетные ассигнования на лекарственное обеспечение отдельных категорий граждан**

Таблица А.1 - Бюджетные ассигнования на лекарственное обеспечение отдельных категорий граждан, 2017-2019 гг.

Наименование субъекта Российской Федерации	Размер субвенции (тыс. рублей), 2019	Размер субвенции (тыс. рублей), 2018	Размер субвенции (тыс. рублей), 2017
1	2	3	4
Республика Адыгея	73246,5	73078,4	83185,2
Республика Алтай	56171,9	57684,1	61147,8
Республика Башкортостан	604554,1	616048,1	680949,9
Республика Бурятия	220175,9	217486,3	235291,6
Республика Дагестан	260542,3	240686,4	378296,8
Республика Ингушетия	94475,8	98946,3	112664,1
Кабардино-Балкарская Республика	94495,7	95438,6	112298,4
Республика Калмыкия	55011,7	57743,4	65350,8
Карачаево-Черкесская Республика	73772	75271,9	86597,2
Республика Карелия	171926,6	183397,5	197182,8
Республика Коми	246779,4	247721,5	259858
Республика Крым	462096,7	497369,8	568389,9
Республика Марий Эл	78174,6	78176,9	95195,6
Республика Мордовия	109428,5	112018,6	129315
Республика Саха (Якутия)	378438,8	373415,2	373612,5
Республика Северная Осетия - Алания	120643,1	124517,8	143700,1
Республика Татарстан	1123923,3	1113635,3	1099326,5
Республика Тыва	130350,5	128341,7	129242,4
Удмуртская Республика	199888,6	202052,5	236634,7
Республика Хакасия	94376,7	96061,1	108683,1
Чеченская Республика	157608,4	140840,9	228791,2
Чувашская Республика	181296,8	190086,8	219735,2
Алтайский край	476414,8	492666,6	541909,7
Забайкальский край	277200,5	283984,1	308812,9
Камчатский край	98590,8	99707,2	101015,5
Краснодарский край	1134483,4	1142576,2	1258390,1
Красноярский край	899731,6	894805,2	913980,4
Пермский край	580647,6	583075,9	619834,3
Приморский край	313005,7	311907,2	339626,9
Ставропольский край	367898,5	379501,8	420347
Хабаровский край	274463,8	276642,6	294830,6
Амурская область	198361,6	201914,1	218500,2
Архангельская область	321096,9	330295,4	353557,6
Астраханская область	160474,1	161649,9	173347
Белгородская область	329862,3	337794,9	371561,5
Брянская область	226383,1	218079,1	245100,6

Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4
Владимирская область	207702,1	207516,6	239095,8
Волгоградская область	280086	284606,6	341983,2
Вологодская область	230517,9	238127,3	261421,4
Воронежская область	335861,2	329949,6	381767,6
Ивановская область	148545,6	149397,7	182950,3
Иркутская область	634707,5	659326	707495,5
Калининградская область	190220,9	191993,8	215604,7
Калужская область	225827,8	232870,7	256294,2
Кемеровская область	626041,2	643240,1	699125,6
Кировская область	245540	248502,1	279046,6
Костромская область	80504,8	81477,1	97363,7
Курганская область	211479,9	223098,6	239246
Курская область	218123,4	221438,6	258991
Ленинградская область	370605,5	365500,7	382268,1
Липецкая область	212531	217259	238438,8
Магаданская область	41348,1	41647,6	42321,5
Московская область	1469214,3	1443486,1	1525837,3
Мурманская область	103033	101594,4	115927,7
Нижегородская область	466300,9	451275,9	516379,7
Новгородская область	159313,9	166995,4	180622,4
Новосибирская область	617156,9	621601,1	673860,2
Омская область	442771,2	442640,1	470714,6
Оренбургская область	556463,5	563462,5	588220,3
Орловская область	108615,5	106426,1	117365,2
Пензенская область	156428,5	155731,3	192540,7
Псковская область	118541	116425,5	133038,7
Ростовская область	776936,8	786422,8	881000,6
Рязанская область	157241,6	156452,6	187435
Самарская область	594053,5	610554,4	666974,1
Саратовская область	264855,6	259637,8	310573,4
Сахалинская область	136765,9	138647,4	138932
Свердловская область	1021941,4	1024915,6	1086190,8
Смоленская область	163210,8	162440,4	185036
Тамбовская область	236001,2	238858,5	259342,1
Тверская область	240165,7	237238	258127,3
Томская область	239045,3	242020,3	251930,2
Тульская область	305003,9	310859,8	333497,9
Тюменская область	520559,1	523603,4	535565,8
Ульяновская область	210012,4	217012	253056,3
Челябинская область	616333,9	609556,4	664949,6
Ярославская область	176894,3	184118,8	208243,9
Город Байконур	2409,5	2341,8	2272,4
Город Москва	4558835,9	4665229,6	4815438,7
Город Санкт-Петербург	1399001,9	1391414,3	1449979
Город Севастополь	96875,4	100221	116316,8
Еврейская автономная область	46067,9	47872,5	51618,9
Ненецкий автономный округ	24204	24059,7	24153,8



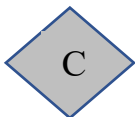
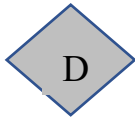
Продолжение таблицы А.1

1	2	3	4
Ханты-Мансийский автономный округ - Югра	342336,1	341786,8	350158,5
Чукотский автономный округ	15884,8	15829	15690,3
Ямало-Ненецкий автономный округ	118759,1	120150,5	120611,8
Всего	31366870,2	31651453,2	34271279,1

Источник: составлено автором по материалам [165].

**Приложение Б**  
(информационное)  
**Таблица оценки рисков**

Таблица Б.1 - Таблица оценки рисков

Обозначение риска на Flow Chart	Риск в самом процессе (Описание риска)	Степень риска	Методы улучшения ситуации	Текущий контроль	План действий
	Риск продажи товара с малым сроком годности	Средняя	Внедрение автоматической системы, проводящей на еженедельной основе контроль на складе и на витрине	Проверка сроков годности во время ежемесячной инвентаризации	Внести изменения немедленно
	Риск сокращения доли рынка в связи с действиями конкурентов	Высокая	Проведение анализа рынка; оценка сильных и слабых сторон маркетинговой политики аптечной организации; проведение таргетированных маркетинговых акций	Проведение маркетинговых акций	Внести изменения немедленно
	Риск утраты информации в связи с недостаточной защитой используемых программных продуктов	Низкая	Внедрение различных степеней доступа; смена пароля происходит на обязательной основе раз в месяц; резервное копирование информации происходит ежедневно	На компьютерах установлен корпоративный программный продукт; каждый сотрудник пользуется уникальным логином и паролем при входе	Изменения не вносить (цена изменений высока, степень риска низкая)
	Налоговый риск: налоговая проверка и штрафные санкции	Средняя	Привлечение независимых консультантов для оптимизации процесса расчета налоговой базы; внедрение автоматической системы расчета налогов к оплате	Проведение ежегодного аудита финансовой отчетности	Внести изменения немедленно

Источник: составлено автором.

**Приложение В**  
(информационное)

**Чек-листы по внутреннему контролю в аптечной организации**

ЗАПОЛНЯЕТСЯ ПЕРЕД НАЧАЛОМ ПРОВЕРКИ	
№ (название) аптеки:	
Адрес:	
Дата и время проверки:	
Дата предыдущей проверки:	
Проверяющий:	
Заведующий аптеки:	
Сотрудники на смене:	
Примечания:	

Источник: составлено автором.

Рисунок В.1 – Форма, заполняемая перед началом проверки

ЗАПОЛНЯЕТСЯ ПОСЛЕ ЗАВЕРШЕНИЯ ПРОВЕРКИ	
Дата и время завершения проверки:	
Выявлено нарушений:	
Поставлено задач:	
Общий процент выполнения чек-листа:	
Замечания:	
С результатом ознакомлены (ФИО, должность, подпись):	

Источник: составлено автором.

Рисунок В.2 – Форма, заполняемая после завершения проверки

МИНИМАЛЬНЫЙ АССОРТИМЕНТ / ЖНВЛС			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Приказ по минимальному ассортименту	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Наличие ЛС согласно приказу	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Актуальная версия ЖНВЛС	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.3 – Форма, заполняемая для проверки наличия минимального ассортимента лекарственных средств

РАБОТА КАССИРА			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
В прикассовой зоне поддерживается порядок, мусор и личные вещи кассира отсутствуют	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Запас кассовой ленты достаточный	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Запас пакетов для покупок достаточный	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Анкеты и бонусные / дисконтные карты расположены удобным образом и легко доступны для передачи покупателям	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Информационное уведомление о запрете отпуска ЛС детям размещено на каждой кассе в зоне прямой видимости	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Кассир знает правила инкассации	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Кассир знает все текущие акции и сроки их завершения	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Кассир уточняет у покупателя наличие бонусной / дисконтной карты	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
При отсутствии карты доносит до покупателя все преимущества владения и использования, предлагает оформить	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Уточняет вид оплаты (наличный / безналичный расчет)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Дублирует вслух состав заказа (покупки)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Проговаривает финальную сумму покупки	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Озвучивает информацию об оставшихся бонусах (при наличии бонусной карты)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Уточняет количество начисленных бонусов и порядок их накопления	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Дублирует вслух все денежные суммы, полученные от покупателя и переданные покупателю в виде сдачи	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Выдает покупателю чек на покупку	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Благодарит за покупку и приглашает посетить аптеку снова. При прощании не используются фразы "До скорой встречи", "Будем рады видеть вас снова". Вместо этого используются "Поправляйтесь", "Не болейте".	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.4 – Форма, заполняемая для проверки работы кассира

ОБЩЕЕ СОСТОЯНИЕ АПТЕКИ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Вывеска, крест в удовлетворительном состоянии. В темное время суток подсветка работает	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Фасад здания в хорошем состоянии. Отсутствуют граффити, вандальные рисунки и надписи, несанкционированные объявления. Все облицовочные материалы без повреждений, чистые (включая крыльцо)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Состояние пандуса и перил снаружи аптеки. Перила чистые и целые. В начале и конце каждого подъема пандуса обеспечено наличие посадочных площадок по ширине пандуса длиной не менее 1,5 метров. В случае изменения направления пандуса, ширина площадок допускает беспроблемный поворот-разворот кресел-колясок	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Прилегающая территория чистая	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Актуальная информация о режиме работы и юридическом лице	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Входная дверь открывается без скрипа и других неестественных звуков	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Таблички с надписью "Выход" размещены в ключевых помещениях, в рабочем состоянии	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Работа наружной кнопки вызова сотрудника	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Освещение исправно. В помещениях аптеки имеются системы естественного и искусственного освещения. Все лампы в светильниках и лайтбоксах в исправном состоянии.	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
На витринах нет товаров без ценников	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Все ценники единого формата	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
У всех сотрудников имеются именные бейджи	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Медосмотр сотрудниками пройден	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.5 – Форма, заполняемая для проверки общего состояния аптечной организации

СИСТЕМА ОХРАНЫ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Имеется табличка "Ведется видеонаблюдение". Установлена таким образом, чтобы рядовой покупатель мог ее заметить	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Система видеонаблюдения в рабочем состоянии. Видеокамеры размещены в торговом зале специальным образом для максимального покрытия зоны контроля. Также видеокамеры размещены над каждой кассой и на складе	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Охранная сигнализация в рабочем состоянии	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Тревожная кнопка в рабочем состоянии	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.6 – Форма, заполняемая для проверки системы охраны

ХОЛОДИЛЬНИКИ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Контроль температурного режима	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Выборочный контроль позиций на температурный режим. Температурный контроль осуществляется 2 раза в день с фиксацией замеров в журнале. Поддерживается два температурных режима: от 2 до 8 градусов (холод) от 8 до 15 градусов (прохлада)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Термометры в холодильниках. Размещены в холодильнике сверху и снизу холодильной камеры. Контрольные замеры температуры проводятся 2 раза в сутки.	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Лекарственные средства не размещаются на дверцах	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Наружные и внутренние препараты хранятся отдельно	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.7 – Форма, заполняемая для проверки работы холодильного оборудования

ХРАНЕНИЕ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Раздельное хранение рецептурных и безрецептурных ЛС	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Раздельное хранение БАДов и ЛС	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Раздельное хранение изделий медицинского назначения и ЛС	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Маркировка рецептурных препаратов	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Хранение летучих ЛС	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Хранение трав	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Хранение дистиллированной воды	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Хранение нитроглицерина	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Проверка забракованных серий (забраковок)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Состояние и работа гигрометра	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.8 – Форма, заполняемая для проверки соблюдения условий по хранению лекарственных средств

МАРКИРОВКА ИНВЕНТАРЯ И ПОМЕЩЕНИЙ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Наличие ведер (минимум 3 шт.)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Наличие швабр и тряпок для мытья полов (минимум 2 шт.)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется дезинфицирующее средство для обработки рук	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется отдельная емкость для хранения сухой ветоши	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Обозначена зона "Служебное помещение"	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Обозначена зона "Хранение инвентаря"	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Обозначена зона "Хранение халатов"	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.9 – Форма, заполняемая для проверки наличия маркировки инвентаря и соблюдения условий к помещениям в аптечной организации

ДОКУМЕНТАЦИЯ / ЖУРНАЛЫ (ОБЩЕЕ)			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Дезинфицирующий раствор	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Журнал по минимальному ассортименту	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Журнал по срокам годности	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Журнал перемещения в карантин	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Журнал фасовок	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Журнал проведения инкассации	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
В наличии перечень процедур (порядок) формирования заявки и поступления товарных позиций со складов в аптеку. Сотрудники ознакомлены под роспись	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
В наличии (у заведующей) график поставок товарных позиций со складов	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Стандартные операционные процедуры (СОП) в аптеке. Хранятся в кабинете заведующей аптекой. Все сотрудники обучены под роспись	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал регистрации поступающих сообщений о побочном действии, серьезном побочном действии и отсутствии эффективности препаратов и ЛС	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал учета возврата ЛС поставщику	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал учета ЛС ограниченного срока годности	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал учета температурного режима холодильного оборудования	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал учета температуры и относительной влажности воздуха	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал учета лекарственных средств по выписанным рецептам	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал учета некорректно выписанных рецептов	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Ведется журнал регистрации проведенных работ по дератизации, дезинфекции и дезинсекции	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется штамп "Рецепт недействителен" для некорректно оформленных рецептов	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.10 – Форма, заполняемая для проверки наличия корректно заполненной документации (общее)



ДОКУМЕНТАЦИЯ / ЖУРНАЛЫ (ПО СОТРУДНИКАМ)			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
В наличии инструкции по безопасности и охране труда для всех категорий сотрудников. Все сотрудники ознакомлены под роспись	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
В наличии (у заведующей) инструкция по пожарной безопасности. Сотрудники ознакомлены под роспись	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
В наличии инструкция по оказанию первой медицинской помощи. Хранится в кабинете заведующей аптекой. Все сотрудники обучены под роспись	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Документы на каждого сотрудника хранятся в папке личных дел у заведующей аптекой: <ul style="list-style-type: none"> <li>• скан паспорта</li> <li>• копия приказа о приеме на работу</li> <li>• копия должностной инструкции, подписанной сотрудником</li> <li>• оригинал санитарной книжки</li> <li>• копия диплома на каждого сотрудника</li> <li>• копии сертификатов о повышении квалификации</li> </ul>	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется информационный лист "Основные положения и алгоритм работы фармацевта". Сотрудники ознакомлены под роспись	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется руководство по правильному ношению корпоративной униформы и соответствию внешнего вида утвержденным стандартам. Сотрудники ознакомлены под роспись	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется утвержденный график работы сотрудников. Размещен в кабинете заведующей аптекой на информационной доске для персонала	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется штатное расписание	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.11 – Форма, заполняемая для проверки наличия корректно заполненной документации (по сотрудникам)

СЛУЖЕБНЫЕ ЗОНЫ / ПОМЕЩЕНИЯ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Сейф закрыт, ключ от сейфа у ответственного сотрудника	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Бытовой холодильник для хранения продуктов сотрудников в рабочем состоянии	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Организовано раздельное хранение личных вещей сотрудников и санитарной одежды.	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Уборочный материал хранится в отведенном для этого месте, промаркирован, используется по своему прямому назначению	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
В наличии аптечка первой медицинской помощи с актуальным набором позиций и сроком годности	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Генератор в рабочем состоянии, расположен в подсобном помещении	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Карантинная зона обозначена, площадь от 0,5 кв. метров, доступна только для ответственных лиц	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Зона хранения товара обозначена, площадь от 3 кв. метров, доступна только для ответственных лиц. Товарные позиции хранятся так, чтобы не допустить случайного повреждения, загрязнения, перепутывания и перекрестной контаминации. В зоне хранения обеспечивается защита от деятельности вредителей. Отсутствуют предметы личного пользования (пища, напитки, сигареты и т.д.)	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Зона хранения поврежденной и бракованной продукции обозначена, площадь от 0,3 кв. метров, доступна только для ответственных лиц	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
У огнетушителей имеются паспорта	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Перезарядка огнетушителей проводится не реже 1 раза в 2 года	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Огнетушители расположены в торговом зале и на складе	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Инструкция по использованию размещена рядом с огнетушителем	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется план экстренной эвакуации при пожаре. Размещен у каждого входа в аптеку.	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.12 – Форма, заполняемая для проверки служебных зон

УГОЛОК ПОТРЕБИТЕЛЯ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Закон о защите прав потребителей	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Книга жалоб и предложений	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Контакты надзорных органов	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Информационное объявление касательно ЖНВЛС	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Лицензия	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Бонусная программа	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.13 – Форма, заполняемая для проверки наличия необходимых документов на стенде «уголок потребителя»

ФИНАНСЫ, РИСКИ, УТРАТЫ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
1	2	3	4
Сумма наличных ДС в сейфе совпадает с данными по кассовой отчетности	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
После процедуры инкассации сумма ДС в сейфе не должна превышать установленные по аптеке лимиты	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется список инкассаторов, утвержденный в центральном офисе	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Инкассация сдается только в отведенные для этого дни	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Проверка выполненных возвратов и сопутствующих документов. Кассовый чек прихода, кассовый чек возврата прихода, объяснительная от сотрудника, заявление покупателя. При утере чека покупателем – заявление на утерю чека. Проверка наличия товара по выполненному возврату	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.14 – Форма, заполняемая для проверки работы с денежными средствами

ПЛАНИРОВАНИЕ И ПОКАЗАТЕЛИ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Постановка задач сотрудникам индивидуально	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Постановка задач на аптеку	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Анализ продаж по аптеке в целом и по сотрудникам в отдельности	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.15 – Форма, заполняемая для проверки наличия корректно оформленных планируемых показателей и задач

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Проверка и выявление "просрочки"	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Выборочная проверка ЛС по "температурным" зонам хранения	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Проведение локальных инвентаризаций с выборкой по позициям высокой ценовой категории	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Отсутствуют расхождения по результатам выборочной ревизии и остаткам в базе данных	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		

Источник: составлено автором.

Рисунок В.16 – Форма, заполняемая при инвентаризации

**Приложение Г**  
(информационное)

**Акт «Об обнаружении несоответствия качества и/или комплектности поставляемой продукции»**

<i>Дата и место составления акта</i>	<i>№</i>	<i>Наименование получателя Адрес получателя</i>						
<b>АКТ</b> об обнаружении несоответствия качества и комплектности поставляемой продукции								
Комиссия в составе		1. 2. 3.						
Производитель ( <i>адрес, ответственное лицо</i> )								
Грузоотправитель ( <i>адрес, ответственное лицо</i> )								
Поставщик ( <i>адрес, ответственное лицо</i> )								
Страховая компания ( <i>адрес, ответственное лицо</i> )								
<i>№</i>	<i>Артикульный номер</i>	<i>Торговое наименование</i>	<i>Количество заказанное</i>	<i>Количество отгруженное</i>	<i>Вид упаковки</i>	<i>Дата и время прибытия на склад</i>	<i>Принимающий склад</i>	<i>Причина расхождений</i>
1.	55578883374	Аспирин-С	15	10	Картонная коробка	01.07.2021	Склад №1	Недоставка по вине поставщика
2.								
Дополнительные комментарии, перечень сопутствующих документов								
Подпись членов комиссии								

Источник: составлено автором.

Рисунок Г.1 - Акт «Об обнаружении несоответствия качества и/или комплектности поставляемой продукции»

**Приложение Д**  
(информационное)

**Форма контроля при изготовлении лекарственного средства в  
производственном отделе аптечной организации**

Дата и время				№ рецепта на изготовление	
Адрес аптеки					
ФИО сотрудника					
№ удостоверения сотрудника					
№	Контрольная процедура			Отметка о выполнении	
	Наименование процедуры	Фактические показатели	Нормативные показатели		
1.	Проверка состояния приборов	Бюреточная система Пилульная машинка Весы Сушильный шкаф Автоклав Электроплитка			
2.	Проверка наличия используемых ингредиентов	<i>Заполняется в зависимости от лекарственного препарата</i>			
3.	Проверка наличия расходных материалов	<i>Заполняется в зависимости от лекарственного препарата</i>			
4.	Проверка соблюдения температурного режима в помещении				
5.	Проверка рецепта на правильность используемых ингредиентов <i>(после производства лекарства, но до его выдачи клиенту)</i>				
6.	Проставление нумерации на готовом лекарственном средстве				
Подпись сотрудника					
Подпись заведующей аптеки					

Источник: составлено автором.

Рисунок Д.1 - Форма контроля при изготовлении лекарственного средства в  
производственном отделе аптечной организации

**Приложение Е**  
(информационное)

**Акт на уничтожение изготовленного в производственном отделе аптечной  
организации лекарственного средства**

Дата и время Адрес аптеки		№ рецепта на изготовление	
ФИО сотрудника № удостоверения сотрудника		№ акта на уничтожение	
Наименование лекарства	Зарегистриро- ванный номер изготовленног о лекарства	Причина уничтожения (нужное отметить)	
		1) ошибка в производстве (указать в комментариях)	
		2) заказчик не пришел за лекарством	+
		3) появился более эффективный готовый аналог	
		4) истек срок годности лекарства (заказчик поздно пришел забирать лекарство)	
		5) истек срок годности рецепта (лекарство было изготовлено по предзаказу)	
		6) иное (указать в комментариях)	
Дополнительные комментарии:			
Подпись сотрудника			
Подпись заведующей аптеки			

Источник: составлено автором.

Рисунок Е.1 - Акт на уничтожение изготовленного в производственном отделе аптечной  
организации лекарственного средства

**Приложение Ж**  
(информационное)

**Классификационный справочник затрат аптечной организации с рецептурно-производственным отделом**

Таблица Ж.1 - Классификационный справочник затрат аптечной организации с рецептурно-производственным отделом

Наименование затрат	Уровни классификации				Классификационный код
	Первый уровень	Второй уровень	Третий уровень	Четвертый уровень	
1	2	3	4	5	6
Заработная плата административного персонала	2	2	1	01	22101zz
Заработная плата торгового персонала	2	1	1	01	21101zz
Заработная плата персонала рецептурно-производственного отдела	1	1	1	01	11101zz
Затраты на социальное обеспечение административного персонала	2	2	1	02	22102zz
Затраты на социальное обеспечение торгового персонала	2	1	1	02	21102zz
Затраты на социальное обеспечение (персонала рецептурно-производственного отдела)	1	1	1	02	11102zz
Оплата отпусков административного персонала	2	2	1	03	22103zz
Оплата отпусков торгового персонала	2	1	1	03	21103zz
Оплата отпусков персонала рецептурно-производственного отдела	1	1	1	03	11103zz
Командировочные расходы	1	1	1	04	11104zz
Представительские расходы	1	1	1	05	11105zz
Амортизация основных средств	2	2	2	06	22206zz
Амортизация нематериальных активов	2	2	2	07	22207zz
НДС, не подлежащий зачету перед бюджетом	2	1	2	14	21214zz
Прочие налоги и отчисления	2	1	2	15	21215zz
Арендная плата за торговое помещение	2	2	1	08	22108zz
Арендная плата за складское помещение	2	2	1	09	22109zz



Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4	5	6
Арендная плата за офисное помещение	2	2	1	10	22110zz
Арендная плата за стоянку	2	2	1	11	22111zz
Сторожевая охрана	2	2	1	12	22112zz
Охранная (пультовая) сигнализация	2	2	2	13	22213zz
Ковровые покрытия – аренда, чистка	2	1	1	16	21116zz
Обслуживание кассовых аппаратов	2	2	2	17	22217zz
Расходы по инкассации	2	1	2	18	21218zz
Банковские расходы (комиссионные банка)	2	1	2	19	21219zz
Комиссия банка за валютный контроль	2	3	2	20	23220zz
Вещества для производства лекарственных средств	1	1	2	21	11221zz
Инструменты для производства лекарственных средств	1	1	2	22	11222zz
Транспортные и накладные расходы по доставке товара	2	1	1	23	21123zz
Потери товара	2	1	1	24	21124zz
Зарядка огнетушителей	2	2	2	25	22225zz
Электроэнергия	2	2	2	26	22226zz
Газоснабжение	2	2	2	27	22227zz
Отопление	2	2	2	28	22228zz
Канцелярские принадлежности	2	1	3	34	21334zz
Ксерокопии и фотокопии	2	1	1	33	21133zz
Услуги связи	2	2	3	30	22330zz
Вывоз мусора	2	2	2	29	22229zz
Запасное оборудование, мелкий инвентарь	2	1	1	35	21135zz
Расходы на средства индивидуальной защиты	2	1	1	36	21136zz
Расход вспомогательных материалов	2	1	1	37	21137zz
Подписная методическая литература	2	2	1	38	22138zz
Страхование имущества, транспорта	2	3	1	39	23139zz
Плата за лицензии	2	2	2	40	22240zz
Гонорар аудиторам	2	2	1	41	22141zz
Гонорар за юридические консультации	2	2	1	42	22142zz
Обучение персонала	2	1	1	43	21143zz
Оформление документов в сторонних организациях	2	1	1	44	21144zz

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4	5	6
Художественно-оформительские работы	2	1	1	45	21145zz
Обслуживание электронных каналов продажи	2	1	1	32	21132zz
Реклама	2	1	1	46	21146zz
Обслуживание вычислительной техники	2	3	1	31	23131zz
Дератизация	2	2	1	47	22147zz
Обслуживание холодильников	2	2	1	50	22150zz
Расходы на аварийное обслуживание	2	3	1	49	23149zz
Ремонт (офисные помещения, торговые помещения, складские помещения)	2	3	1	52	23152zz
Асфальтирование подъездных путей	2	3	1	51	23151zz
Прочий ремонт	2	1	1	52	21152zz
Стеклоочистительные работы	2	2	1	48	22148zz
Примечание – zz – пятый уровень классификации, обозначающий номер филиала аптечной организации.					

Источник: составлено автором.