

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 СЕГМЕНТЕ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКОГО РЫНКА

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:

Вахрушина Мария Арамовна,
доктор экономических наук, профессор

Москва - 2022

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 15 июня 2022 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 55, Зал заседаний ученых советов.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 200 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Банк С.В., д.э.н., профессор;
Богатая И.Н., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор;
Демина И.Д., д.э.н., профессор;
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент;
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;
Каширская Л.В., д.э.н., доцент;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королев О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Петров А.М., д.э.н., доцент;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Ситнов А.А., д.э.н., профессор.

Автореферат диссертации разослан 04 марта 2022 г.

Учёный секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.106

Е.Б. Герасимова

I Общая характеристика работы

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 отсутствие 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.

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).

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.

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:

– 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);

– 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);

– 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);

– 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);

– 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);

– 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).

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

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 «Russia 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.).

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 Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа 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.

II Основное содержание работы

В соответствии с целью исследования решены следующие задачи:

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.

Для проведения терминологического анализа страны с развитой теорией и практикой управленческого учета и контроллинга разделены на четыре группы. В первую группу вошли США, Канада, Великобритания, во вторую – Германия, Австрия, Швейцария, в третью – страны Азии. К четвертой группе в исследовании отнесена Россия. В результате проведенного исследования выявлено, что немецкий управленческий учет в содержательном плане является более широким, но в то же время более аналитичным, чем американский учет; немецкий учет склонен к большему разделению, использованию различных методов прогноза результатов; имеются различия к принятию решения о приобретении капитала.

В результате оценки влияния культуры, языка, географического расположения государства на имплементацию контроллинга и управленческого учета сделан вывод о том, что культурная среда оказывает значительное влияние на практику применения управленческого учета: его использование в азиатских

странах отличается от подходов, используемых в европейских странах; в исследовании выявлены различия между американским и европейским подходами.

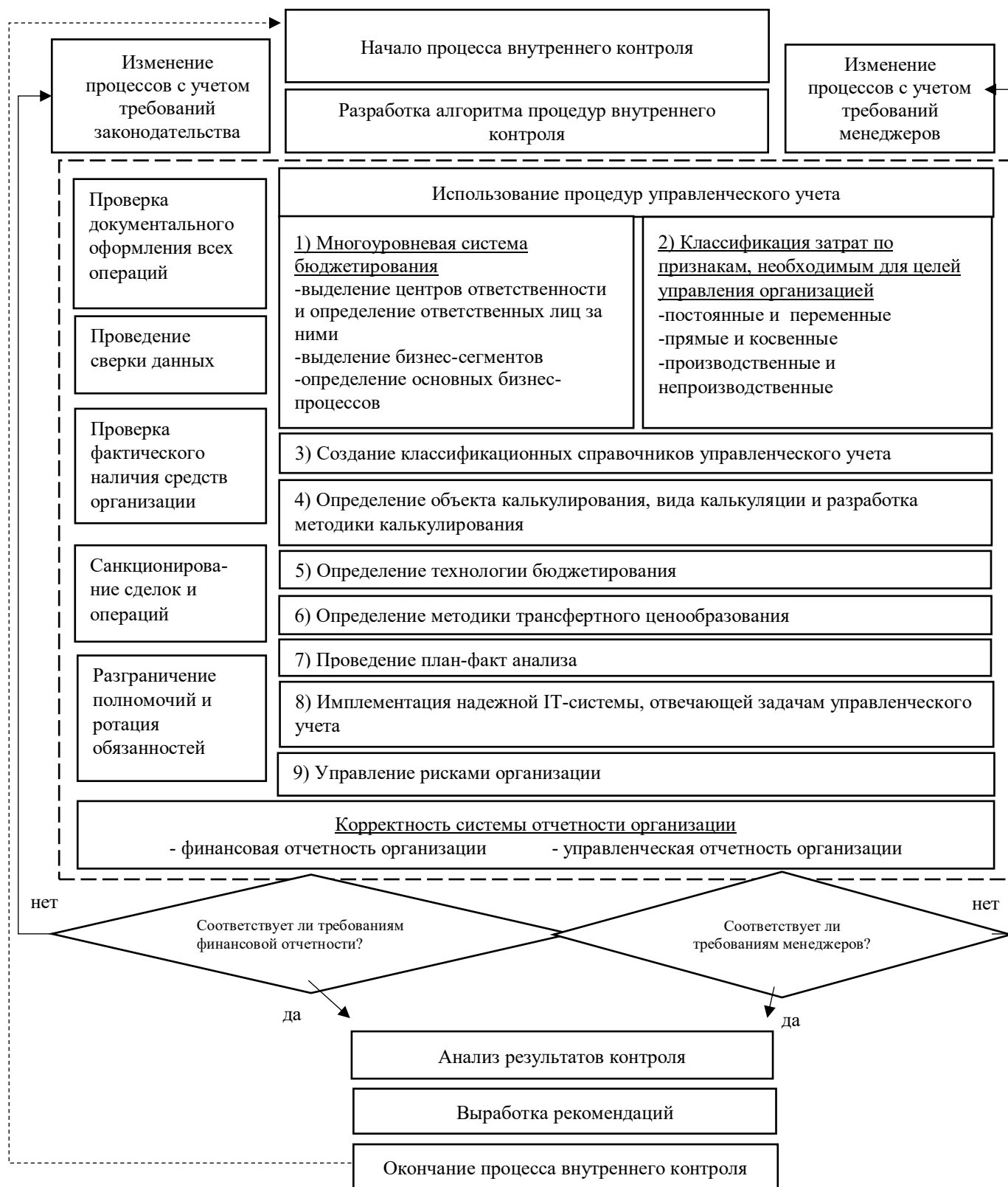
Различия обусловлены спецификой сложившихся национальных моделей учета и отчетности и задачами, решаемыми в рамках этих моделей. Модели, в свою очередь, обусловлены экономическим развитием конкретных государств и информационными потребностями для целей управления, а также развитием научной мысли в области менеджмента.

Работа с оригинальными зарубежными первоисточниками позволила сделать вывод о единстве терминов «контроллинг» и «управленческий учет», не отрицая при этом некие различия, возникающие из-за исторически разных менталитетов пользователей.

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.

В исследовании выявлены общие черты систем управленческого учета и внутреннего контроля, раскрыто их предназначение. Система управленческого учета определена как инструмент генерирования информационных потоков, необходимых для проведения процедур внутреннего контроля.

Оценив состояние систем управленческого учета и внутреннего контроля в фармацевтических организациях государственного сегмента, сделан следующий вывод: государственному сегменту присущ более централизованный и формализованный, по сравнению с коммерческим сегментом, подход. Центральное место в исследуемых системах все еще отводится составлению и контролю исполнения бюджетов, однако имеется уверенное движение в направлении процессно-стоимостного управления, где лишь управленческий учет способен выявить и зафиксировать конечные экономические и социальные результаты использования бюджетных средств. Выполненный в исследовании анализ процедур управленческого учета и внутреннего контроля позволяет констатировать их некоторое дублирование, что отражено на рисунке 1.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Взаимосвязь процедур внутреннего контроля и управленческого учета

В качестве элементов, объединяющих системы управленческого учета и внутреннего контроля государственной организации, выделены бюджетирование, классификация затрат по различным признакам, работа с классификационными

справочниками, методики трансфертного ценообразования и управление рисками организации.

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 условиях турбулентной среды функционирования, с усилением рисков система внутреннего контроля приобретает характер основы, необходимой на всех уровнях управления организацией.

Учитывая вышеизложенное, в исследовании сделан вывод о целесообразности разработки методики осуществления процедур внутреннего контроля с использованием информационных потоков управленческого учета.

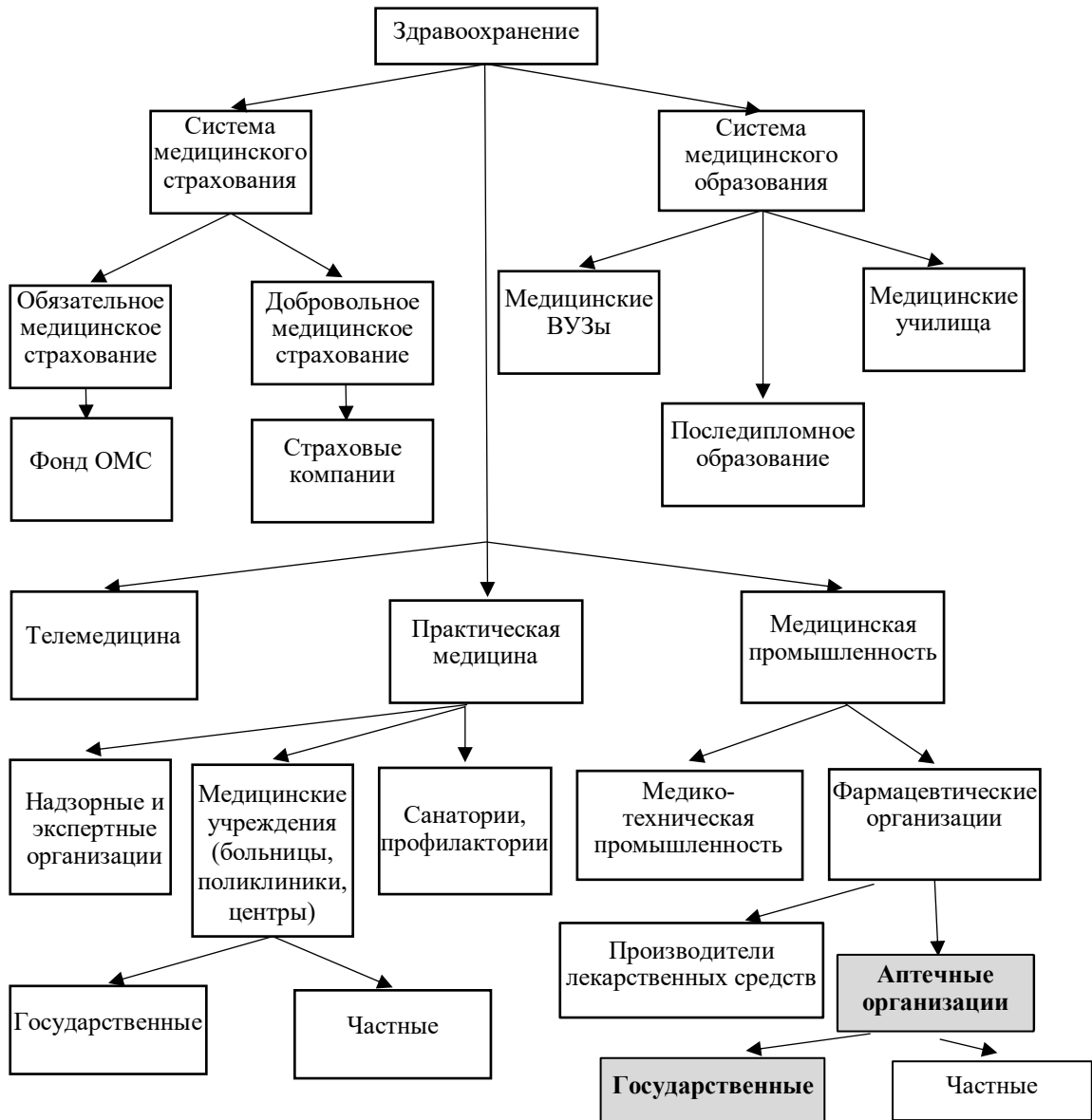
Интеграция систем управленческого учета и внутреннего контроля в государственной организации представляет собой трудоемкий, многоступенчатый и непрерывный процесс. Успешная реализация процедур внутреннего контроля во многом связана с функционированием систем управленческого учета, который предложено воспринимать как информационную базу внутреннего контроля; задачи последнего при этом во многом определяют архитектуру системы управленческого учета.

3) Раскрыты тенденции развития и отраслевые особенности фармацевтического рынка Российской Федерации, которые влияют на построение систем управленческого учета и внутреннего контроля.

Для целей исследования при рассмотрении фармацевтических организаций используется термин «государственный сегмент», который по своему содержанию совпадает с понятием «государственный сектор» для целей статистического наблюдения, используемый в Общероссийском классификаторе организационно-правовых форм. В соответствии с «ОК 028-2012. Общероссийским классификатором организационно-правовых форм» в государственный сектор входят как институциональные единицы сектора государственного управления, так и корпоративные юридические лица, владельцем более 50 процентов акций (долей)

которых являются публично-правовые образования или государственные (муниципальные) бюджетные, автономные учреждения и унитарные юридические лица, полномочия собственника которых осуществляют юридические лица, включаемые в сектор государственного управления.

Система здравоохранения включает разнообразие видов деятельности и услуг, что иллюстрирует рисунок 2.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Основные составляющие отрасли здравоохранения

Как следует из рисунка 2, главными составляющими отрасли здравоохранения являются практическая медицина и медицинская промышленность. Организации по производству и реализации лекарственных

средств относятся к медицинской промышленности.

По результатам выполненного анализа выявлены следующие особенности развития фармацевтического рынка Российской Федерации:

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, самолечению, покупке дешевых медикаментов.

4) Сезонность аптечного бизнеса. Практика показывает, что в зимний период доля безрецептурных препаратов в общем объеме продаж становится выше: возрастает спрос на противогриппозные и противовирусные средства.

5) Сложности в регулировке взаимодействия аптечных сетей с 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» уже внес предложения ограничить максимальный размер бонуса за маркетинг в аптечном сегменте, что приведет к значительному снижению бэк-маржи у аптечных организаций.

6) Основные расходы на приобретение лекарств в России возложены на конечных потребителей (в то время как в развитых западных странах действует система реимбурсации).

Примечания

1 Бэк-маржа – та часть прибыли, которую компания получает от поставщика в виде различных скидок, бонусов.

2 Реимбурсация – (англ. reimbursement – выплата компенсаций) – общепринятое название механизма, позволяющего системе здравоохранения влиять на доступность лекарственных препаратов и медицинских услуг для населения путем осуществления компенсационных выплат из определенных источников финансирования.

7) Активное развитие дистанционной торговли. Аптеки остаются единственным легальным каналом продажи лекарств, в отличие от зарубежной практики. По этой причине многие представители продуктовой розницы развивают собственные аптечные проекты.

По результатам проведенного анализа сделан вывод, что в России большая часть рынка принадлежит коммерческому сегменту, однако именно на государственных социальных аптеках (3% рынка) лежит социальная функция в обеспечении населения лекарствами по льготным рецептам. Кроме того, в настоящее время российский фармацевтический рынок проходит фазу консолидации, сопровождающуюся укреплением конкуренции, открытием аптек-дискаунтеров и усилением контроля со стороны государства.

Данные особенности предопределили необходимость внедрения методического инструментария, направленного на повышение эффективности ключевых бизнес-процессов аптечной организации, а также соблюдение действующего законодательства и правил по производству, хранению и реализации продукции. Указанная задача может быть решена путем интеграции систем управленческого учета и внутреннего контроля, учитывающих специфику аптечной организации.

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 управления

Бизнес-модель организации определяется 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.

В исследовании выявлена двухсторонняя связь между бизнес-моделью организации и системами контроллинга и управленческого учета. С одной стороны, инструментарий управленческого учета влияет на развитие бизнес-модели организации. С другой стороны, бизнес-модель предопределяет требования

к построению систем управленческого учета и контроллинга.

Несмотря на то, что большую роль в обеспечении граждан страны лекарственными средствами традиционно играет государство, использование бизнес-модели в качестве объекта управления позволило понять процесс создания ценности в аптечных сетях, при этом финансовая устойчивость аптек выступает условием для достижения основных целей организации. Бизнес-модель аптечной сети перманентно меняется под воздействием различных факторов, мониторинг которых возможен в рамках системы внутреннего контроля.

Из всех имеющихся в аптечной организации бизнес-процессов при построении бизнес-модели в качестве 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».

Представленная на рисунке 3 бизнес-модель аптечной организации дополнена системой ключевых показателей (далее – КРІ). 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.

В исследовании аргументировано, что требования к ключевым показателям эффективности должны разрабатываться с учетом всех факторов, влияющих на деятельность структурных подразделений и сопровождающих их рисков; быть обоснованными и достижимыми. Сделан вывод о том, что введение системы КРІ 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 (КРІ) будет зависеть от статуса центра ответственности в общей управленческой иерархии организации.

В процессе разработки ключевых показателей учтены общие цели аптечной организации, существенные риски, приоритетность, реальность и достижимость показателей.

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) Персонал (фармацевты, логистика, бухгалтерия, отдел закупок и др.)	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	Пациенты обычных и льготных категорий
Сопутствующие риски						
Риск 1		Риск 2		Риск 3		Риск 4
Денежные потоки						
Денежные потоки 1		Денежные потоки 2			Денежные потоки 3	
Ключевые показатели (KPI)						

Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Бизнес-модель системы управленческого учета аптечной организации с учетом рисков и ключевых показателей

Фрагмент разработанной системы ключевых показателей для заведующего аптечной организацией отражен в таблице 1.

Таблица 1 – Система ключевых показателей аптечной организации

Цель организации	Должность	Контролируемые параметры	KPI	Значение, руб./мес.
Увеличение товарооборота маркетинговых товаров	Заведующий аптечной организацией	Выручка маркетинговых позиций	Выручка общая	250 000
			Выручка маркетинговых позиций	90 000
			Валовая прибыль (по сотруднику)	48 000

Источник: составлено автором.

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

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 может стать 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 2 представлена рекомендованная группировка затрат по уровням в соответствии с различными классификационными признаками.

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.

Таблица 2 - 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.

В таблице 3 приведен фрагмент классификационного справочника затрат аптечной организации. Предложенный в исследовании классификационный справочник повысит достоверность проводимого в аптечных сетях анализа безубыточности и ассортимента продукции, анализа показателя рентабельности при изменениях условий деятельности и продаж, позволит достоверно оценить уровень предпринимательского риска, оптимизировать объем деятельности, прибыли и затрат аптечных сетей с учетом спроса.

Таблица 3 - Классификационный справочник затрат аптечной организации с рецептурно-производственным отделом

Наименование затрат	Уровни классификации				Классификационный код
	Первый уровень	Второй уровень	Третий уровень	Четвертый уровень	
Транспортные и накладные расходы по доставке товара	2	1	1	23	21123zz
Услуги связи	2	2	3	30	22330zz
Арендная плата за торговое помещение	2	2	1	08	22108zz
Примечание – zz – пятый уровень классификации, обозначающий номер филиала аптечной организации					

Источник: составлено автором.

б) 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.

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 учреждений, осуществлять мониторинг наличия медикаментов в целом по региону, контролировать их ассортиментную доступность. В процессе исследования установлены основные недостатки существующей системы внутреннего контроля в аптечных сетях: 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. Фрагмент чек-листа по наличию соответствующей документации представлен на рисунке 4.

ДОКУМЕНТАЦИЯ / ЖУРНАЛЫ			
Критерий	Оценка	Комментарий	Срок устранения
Имеется утвержденный график работы сотрудников. Размещен в кабинете заведующей аптекой на информационной доске для персонала	<input type="checkbox"/> Да <input type="checkbox"/> Нет		
Имеется штамп "Рецепт недействителен" для некорректно оформленных рецептов	<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		

Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Фрагмент чек-листа по наличию документации

Разработанные в исследовании чек-листы предоставляют достаточный объем детализированной информации для анализа текущей ситуации и принятия стратегических решений. 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, что 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 производственным отделом разработаны отчетные формы по соблюдению требований изготовления лекарственных средств и утилизации невостребованных изготовленных лекарственных средств.

Принимая во внимание практику наиболее развитых в лекарственном обеспечении стран, предложено внедрение системы реимбурсации в отечественную практику. В случае присоединения к программе реимбурсации аптечной организации предстоит пересмотреть свои отчетные формы и текущие программные продукты. С этой целью в исследовании предложен базовый интерфейс программного обеспечения. Форма отчетности по системе реимбурсации для аптечной организации представлена на рисунке 5.

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 5 – Форма отчетности по системе реимбурсации для аптечной организации

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.

III Заключение

В представленной работе раскрыто значение интеграции систем управленческого учета и внутреннего контроля в деятельности аптечной организаций государственного сегмента и предложены пути решения этой задачи. Определяя возможности и способы имплементации процедур управленческого учета в процедуры внутреннего контроля, сделан вывод о существующем дублировании некоторых из них. Указываются и объясняются специфические бизнес-процессы, присущие аптечной организации и требующие нестандартного управленческого подхода.

Разработана бизнес-модель, основанная на риск-ориентированном подходе и включающая в себя систему ключевых показателей по основным бизнес-процессам аптечной организации; предложены функции для обязательной автоматизации. В работе представлены классификационные справочники затрат, а также электронная система чек-листов, направленная на развитие внутреннего контроля аптечной организации. В работе предложен базовый интерфейс программного обеспечения и форма отчетности аптечной организации в случае присоединения к программе реимбурсации.

В работе аргументирована необходимость внедрения в аптечную организацию системы менеджмента качества на базе стандартов серии ISO 9000, а также представлен поэтапный план ее внедрения.

Полученные результаты исследования 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

исследования 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.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Пруненко, М.А. Управленческий учет как инструмент эффективного управления аптечной организацией / М.А. Пруненко // Журнал «АУДИТ». – 2019. – № 12. – С. 39-44. – ISSN 2227-9288.

2. 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.

3. 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.

4. Пруненко, М.А. Управленческий учет в условиях пандемии / М.А. Пруненко // Вестник Удмуртского университета. Серия Экономика и право. – 2021. – Выпуск 3. Том 31. – С. 388-393. – ISSN 2412-9593.

Публикации в других научных изданиях:

5. 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.