

Развитие методики управленческого учета затрат в торговых фармацевтических компаниях

© 2011 Ю.Б. Ржавина
E-mail: center_audita@mail.ru

В статье приводится обобщенное содержание классификации затрат по основным направлениям управленческого учета, проанализированы методы учета затрат и управленческие технологии, предложена классификация затрат в разрезе управленческих функций для торговых фармацевтических компаний.

Ключевые слова: управленческий учет, системный подход, интегрированная система управления, классификация затрат, управление затратами, аналитический учет затрат, традиционные и современные управленческие технологии.

Развитие фармацевтического рынка является основой стабильности и сбалансированности сферы производства и обращения лекарственных средств. Актуальность проблемы оптимизации деятельности торговых фармацевтических компаний, занимающихся розничной торговлей, имеет исключительно высокую социальную и экономическую значимость. Деятельность таких компаний направлена на своевременное обеспечение покупателей необходимыми лекарственными средствами и товарами медицинского назначения. Поэтому система управления должна обеспечивать эффективность выполнения бизнес-процессов, связанных с движением товара до конечного потребителя.

Построение системы управленческого учета, ее организационных и методологических основ заключается в формировании набора формализованных процедур, обеспечивающих менеджеров всех уровней информацией, полученной из внутренних и внешних источников, для принятия своевременных и эффективных решений в рамках своей компетенции и строится с учетом особенностей деятельности в конкретных условиях хозяйствования. В организационном аспекте решаются следующие задачи: определяется организационная структура службы, занимающейся управленческим учетом, и финансовая структура организации для осуществления бюджетного управления (на основе центров финансовой ответственности), разрабатываются стандарты документооборота. В методологическом аспекте выбираются методы оценки активов, ведения управленческого учета в целях составления управленческого (планового) баланса и подготовки необходимой информации для соответствующих групп управленческих решений.

Исследование теоретических основ развития управленческого учета предполагает реализацию системного подхода, предусматривающего единое организационное, информационное и мето-

дическое обеспечение с учетом особенностей функционирования всех действующих учетных систем - налогового, финансового и управленческого учета. Современная система управленческого учета - интегрированная система управления. Обладая широким инструментарием и методами, она позволяет оптимально и эффективно решить задачи в области: формирования стратегических и долгосрочных планов; размещения ресурсов, ценообразования; бюджетирования и контроля затрат и активов; мотивации; составления бухгалтерской и налоговой отчетности.

Наиболее целесообразный подход к построению системы учета затрат, по нашему мнению, должен включать:

- выделение типичных групп решений;
- выбор соответствующих им объектов учета затрат;
- выбор наиболее рациональной классификационной группы затрат.

Важное значение для правильной организации учета затрат имеет их наиболее эффективная в применении в конкретных условиях и обоснованная классификация. Потребность в анализе возможных вариантов групп затрат обусловлена тем, что для разных целей используются одни и те же составляющие затрат. Главной целью выбранной классификации затрат является удовлетворение потребностей внешних и внутренних пользователей. Причем потребности внешних пользователей обеспечиваются финансовым (формируется информация о величине расходов в целом) и налоговым (затраты классифицируются в целях исчисления налогооблагаемой прибыли) учетом. В управленческом же учете цели классификации затрат определяются исходя из целей и задач менеджмента¹.

Анализ подходов к классификациям затрат показал, что группы затрат принято объединять по трем направлениям в зависимости от основных управленческих задач:

- 1) исчисление себестоимости;
- 2) принятие управленческого решения и планирование;
- 3) контроль и регулирование.

В учебной и научной литературе представлены различные способы измерения и группировки затрат. В научной литературе внутри каждого направления затраты группируются разными авторами по множеству классификационных признаков (О.Н. Волкова, Н.П. Кондраков, Т.П. Карпова, О.Д. Каверина и др.). Вариант классификации затрат О.Д. Кавериной, на наш взгляд, наиболее оптимален и актуален тем, что, раскрывая направления управленческого учета по видам затрат, автор выделяет и рассматривает как традиционные, так и относительно новые виды группировок затрат, акцентирует внимание на значимости их адаптации в отечественной практике. Обобщенное содержание классификации затрат по основным направлениям управленческого учета представлено в таблице².

В традиционных моделях основными целями и задачами применения управленческого учета являются обеспечение калькулирования себестоимости и реализация плано-контрольной функции, а основными объектами - система учета финансовых показателей доходов и затрат. То есть объекты учета и калькулирования, по сути, близки к тем, что характерны для финансового учета.

На современном этапе развития традиционный подход к реализации управленческого учета в полной мере не удовлетворяет требованиям должного уровня развития производства в условиях рынка, так как традиционные системы учета затрат преимущественно рассматривают затраты, возникающие непосредственно в момент производства товаров (работ, услуг), что приводит к искажению информации, необходимой для принятия управленческих решений. Практика управленческого учета в традиционных моделях теряет свою самостоятельность, следуя за требо-

**Основные подходы к классификации затрат
по направлениям управленческого учета**

Направление управленческого учета	Частные принципы классификации затрат	Виды затрат
Исчисление себестоимости	Сфера и объемы деятельности Особенности технологии, техники и организации хозяйственной деятельности Целесообразность и обоснованность выделения затрат Трудоёмкость учета	На продукт (производственная себестоимость) и на период (периодические) По элементам или по статьям калькуляции Прямые и косвенные Основные и накладные Текущие и единовременные Одноэлементные и комплексные По традиционным объектам калькулирования (заказ, передел и др.) По нетрадиционным объектам калькулирования (операция, бизнес-процесс, "жизненный" цикл)
Принятие управленческого решения и планирование		Релевантные (принимаемые в расчет) и нерелевантные Переменные, постоянные и смешанные Средние и общие Планируемые и непланируемые Затраты прошлых периодов Явные и альтернативные (вмененные) Инкрементные (приростные) и маргинальные предельные
Контроль и регулирование		Регулируемые и нерегулируемые Контролируемые и неконтролируемые По центрам ответственности По местам возникновения

Независимо от того, какое направление учета выбрано, классификация затрат и номенклатура статей калькуляции должна соответствовать частным характеристикам и требованиям, обеспечивая оптимальную аналитичность учета затрат.

Между традиционным и современным управленческим учетом трудно провести жесткую грань, потому что трансформация управленческого учета - эволюция непрерывная.

ваниями и регламентацией финансового учета. Кроме того, традиционный управленческий учет практически полностью концентрируется на внутренних аспектах деятельности и не уделяет должного внимания окружающей среде.

Для устранения вышеперечисленных недостатков традиционного управленческого учета получили широкое развитие современные концепции управленческого учета, дополнившие его

практику стратегическими технологиями планирования, бюджетирования и анализа. Сегодня делается акцент на стратегию, а значит, очевидно существование тесной связи между управленческим учетом и менеджментом. На постановку управленческого учета оказывают влияние определенные характеристики менеджмента: функции, процессы, уровни управления и т.д. Таким образом, можно утверждать, что современный управленческий учет максимально приближен к функциям управления, обусловленным современным подходом менеджмента.

Рассмотрим наиболее значимые направления учета затрат в традиционных и современных моделях реализации управленческого учета и их преемственность.

Традиционный управленческий учет может быть основан на использовании данных бухгалтерского финансового учета: соответствующие финансовые показатели (доходов и расходов или поступлений и платежей, формируемые по данным бухгалтерского финансового учета для соответствующей управленческой отчетности) распределяются по центрам финансовой ответственности - центрам дохода и затрат, видам продукции и оказываемых услуг. Так, для учета прямых расходов в традиционных моделях достаточно использование расширенной аналитики Плана счетов бухгалтерского учета, применение методов учета материальных запасов и затрат (например, ФИФО). Распределение косвенных расходов, отраженных общей суммой на соответствующем счете (субсчете) Плана счетов бухгалтерского учета, по окончании отчетного периода может производиться прямо пропорционально, например, величине прямых затрат (производственных, материальных) или количеству произведенных товаров, услуг. Отсюда, планово-контрольная функция может быть реализована посредством планирования финансовых результатов в разрезе бухгалтерского Плана счетов методами "от достигнутого", математического и статистического моделирования, а также последующего сопоставления этих плановых данных с фактически достигнутыми³.

В отечественном учете длительное время для обозначения совокупности приемов и процедур по текущей группировке, обобщению затрат на счетах и исчислению показателей себестоимости выходов применялся термин "метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции", а калькуляционные методы в зависимости от вида, сложности, типа и характера организации производства предлагалось делить на позаказный, попередельный и нормативный ("Основные положения по планирова-

нию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях"). Эта же группа методов калькуляции чаще всего выделяется и из суждений ряда отечественных авторов по поводу состава и названий методов калькулирования (А.Ш. Маргулис, И.И. Покладов, И.А. Басманов, В.Б. Ивашкевич, С.А. Николаева)⁴. Простой (котловой) метод, чаще всего называемый по процессному, О.Д. Каверина, на наш взгляд, обоснованно считает модификацией попередельного метода, фактически повторяющего методологию в отношении одного периода. К модификациям позаказного метода относятся поиздельный и подетальный методы. Позаказный метод калькулирования себестоимости используется при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции: калькуляция себестоимости продукции составляется в соответствии с открытыми заказами либо на каждое изделие (группу однородных изделий) по статьям, принятым на данном предприятии. Попередельный метод калькулирования себестоимости применяют организации, серийно производящие однообразную продукцию и имеющие непрерывный производственный процесс. Себестоимость единицы продукции здесь определяют делением общей суммы производственных затрат, понесенных конкретным подразделением, на количество единиц готовой продукции, произведенных за конкретный период. Выделение составляющих данной группы методов основано на специфике объектов калькулирования, связанных с учетом затрат по местам их возникновения и с исчислением себестоимости единицы продукции. Данная группа калькуляционных систем традиционна для отечественных производственных предприятий и тесно связана с бухгалтерским финансовым учетом. Затраты здесь группируют как по их элементам, так и по статьям себестоимости. Результаты такого калькулирования предназначены в первую очередь для типовых целей и не зависят от конкретных управленческих решений.

На выбор той или иной калькуляционной системы влияют в первую очередь организационно-технические факторы. Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер отмечают, что производственный процесс - это ключ к разработке системы учета затрат⁵. Сочетание составляющих смешанных систем, а их на сегодня в практике большинство, зависит от производственной структуры предприятия. Таким образом, классификация калькуляционных систем в зависимости от выбора объекта калькулирования традиционно включает в себя позаказное, попередельное и смешанное калькулирование. О перспективах развития дан-

ной классификации можно говорить в связи с выделением нетрадиционных, но на определенном этапе управления актуальных калькуляционных объектов, таких как стадии “жизненного цикла”, операции (функции) и т.д.

“ABC”, или “AB-костинг” (пооперационное калькулирование, процессно-ориентированное управление затратами, функциональный учет затрат), является достаточно новым направлением для отечественного учета. Эта калькуляционная система рассматривает операции в качестве основных объектов учета затрат и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции и определения эффективности бизнес-процессов и использует метод поэтапного распределения на себестоимость продукции косвенных расходов. Метод “ABC” - это способ определения и учета затрат по видам деятельности, способ процессного (пооперационного) определения и учета затрат. Управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктов и не подразделений дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат и их снижения. Данный метод является своего рода альтернативой традиционному способу формирования себестоимости с распределением накладных расходов по выбранной базе.

По полноте включения затрат в производственную себестоимость выделяются методы калькулирования по полной и неполной (переменной) себестоимости. В настоящее время именно данные методы являются наиболее совершенными для управления издержками. “Абсорпшн-костинг”, или метод полной себестоимости, - метод калькулирования себестоимости с полным поглощением всех производственных затрат, когда общепроизводственные расходы включаются в оценку произведенной продукции и, соответственно, запасов, традиционно применялся в отечественном учете без альтернативных методов. Система учета переменных затрат, или “директ-костинг”, является традиционной западной системой и перспективной системой для российских предприятий. В ее основе лежит исчисление сокращенной себестоимости (учет переменных затрат) и определение маржинального дохода (общая сумма постоянных расходов показывается обособленно, что дает возможность менеджерам сосредоточиться на поведении переменных расходов при принятии многих решений, особенно в аспекте ценообразования или установления оптимального объема реализации). Выбор того или иного подхода к учету затрат определяется конкретными целями и задачами.

Если рассматривать классификацию калькуляционных систем в зависимости от качества

используемой информации (фактическая, плановая, нормативная), то следует отметить, что отечественный учет традиционно представлялся двумя методами: фактическим и нормативным, которые на практике существуют только в сочетании с методами, выделяемыми в зависимости от объектов калькулирования и степени поглощения постоянных затрат. Также допускается применение и смешанного, “нормального” калькулирования, характерного для западных учетных систем в случае принятия в учетной политике оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости, когда прямые расходы относятся на себестоимость по фактическим данным, а косвенные - на основе планового коэффициента распределения. При фактическом калькулировании прямые затраты исчисляются из фактического количества израсходованных ресурсов и фактических цен, а косвенные - на основе фактического коэффициента распределения. На деле же “фактичность” данного метода достаточно условна, так как допустимые оценки материальных запасов и затрат не дают в полной мере адекватного отражения действительности, а из-за отсутствия оперативности в подаче информации (после окончания отчетного периода) данная система не столь аналитична, как при нормативном учете⁶. Система нормативного учета, разработанная в теории отечественного учета, во многом схожа с западной системой “стандарт-кост”. Суть систем подробно изложена М.А. Вахрушиной, а их схожесть и отличие - О.Д. Кавериной. Практическая реализация данных систем подразумевает разработку нормативов, учет изменения норм, выявление отклонений от норм, установление причин отклонений по центрам ответственности. Необходимо отметить, что именно в системе учета по центрам ответственности, использующего нормативные затраты и отклонения от норм, достигаются традиционные цели учета - обеспечение информационной, контрольной и стимулирующей функций управления, с одновременным удовлетворением текущих потребностей менеджеров разного уровня. Прообразом центров ответственности в рамках отечественного социалистического экономического устройства являлись бригадные формы управления.

В настоящее время популярной управленческой технологией в нашей стране становится бюджетирование. Бюджетирование, или традиционное сметное планирование, является составной частью одной из основных функций управления - планирования и служит для конкретизации целей планирования, присутствуя в любой эффективной системе управления. О.Д. Каверина отмечает, что процесс бюджетирования дол-

жен быть стандартизирован с помощью бюджетных форм, инструкций и процедур, которые систематизируются в положениях о бюджетировании и в положениях о конкретных бюджетах. Причем анализ выполнения бюджетов может проводиться по таким традиционным направлениям, как, например, виды деятельности, статьи и элементы затрат, продукты, центры финансовой ответственности, и таким нетрадиционным, как операции, процессы, бизнес-процессы, поставщики, клиенты. Кроме того, соответствующим современным экономическим потребностям, бюджет должен быть стратегическим, т.е. ориентированным на источники финансирования и распределения ресурсов для реализации стратегии.

Подход “точно в срок” (Just in Time, или JIT) отсутствует в традиционной отечественной практике. Он включает три компонента: управление, организация бизнес-процессов и калькулирование. К. Друри выводит оптимальные параметры для системы организации и управления производством “точно в срок”: устранение видов деятельности, не создающих добавленную стоимость, отсутствие брака, простоев, поломок, практически нулевые запасы, размер серии - одна единица продукции, стопроцентная своевременная доставка⁷. JIT-калькулирование представляет собой сочетание поперечного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Принцип ликвидации избыточной информации для управления лежит в основе всех модификаций калькуляционных систем в производстве “точно в срок”, а информационная система “канбан”, как источник информации о внутрипроизводственном спросе на материал, является инструментом обеспечения управления таким производством. Калькулирование по последней операции (осуществляется в одной из последних точек материального потока на предприятии) также является нетрадиционной учетной системой, а перспективы ее применения в России связаны с возможностями продвижения организации производства и управления в соответствии с подходом “точно в срок”⁸.

Среди концепций оценки эффективности деятельности организации значительную популярность в последние годы приобрела Система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard, или BSC), сформулированная Д. Нортоном и Р. Капланом. Она основана на управлении ключевыми бизнес-процессами, закрепленными за центрами ответственности организации, сообразно поставленным целям организации, количественно и качественно выраженным в целевых значениях оценочных показателей в разрезе четырех проекций - финансы, клиенты,

внутренние бизнес-процессы, обучение и рост. Новизна и преимущество BSC заключаются в том, что большее внимание уделяется показателям нефинансового характера, оценивающим удовлетворенность покупателей, эффективность внутренних бизнес-процессов, потенциал сотрудников для обеспечения долгосрочного финансового успеха компании.

Проанализировав основные методы учета затрат и управленческие технологии, как традиционные так и современные, можно сделать вывод, что сегодня актуальны методики характерной стратегической направленности управления затратами, повышения качества выбранных технологий, способствующих более точному и рациональному учету и распределению затрат.

Следует учесть, что практика применения методов управленческого учета, как традиционного, так и современного, в основном присутствует в деятельности производственных предприятий и практически отсутствует в деятельности торговых. Доходная часть бюджета торговых фармацевтических компаний практически полностью связана с эффективным использованием средств для формирования аптечного ассортимента, товарных запасов и реализацией товара. А минимизация затрат на поддержание товарных запасов, повышение оборачиваемости и рентабельности затраченных средств является основой успешной деятельности аптечного предприятия.

Для торговых фармацевтических компаний использование данных бухгалтерского учета на потребности управленческого учета, а именно одноразовый ввод информации, является оптимальным вариантом взаимодействия финансового и управленческого учета в соответствии с реализацией принципа экономичности. Таким образом, в процессе развития и постановки аналитики бухгалтерского учета должны быть проведены следующие мероприятия:

- введение раздельного учета по видам и подвидам деятельности;
- классификация статей затрат в соответствии с отраслевыми методическими указаниями;
- распределение косвенных расходов по видам деятельности, видам продукции в разрезе каждого вида и подвида деятельности и пропорционально установленной базе (пропорционально: численности, затраченному времени, числу документов, числу выполненных заказов и т.п.);
- упорядочение элементов справочников (классификаторов);
- оптимальная автоматизация расчета калькуляций товаров, работ, услуг каждого вида деятельности.

Организация аналитического учета затрат по видам деятельности позволяет идентифицировать расходы непосредственно в разрезе видов и подвидов деятельности. Основной вид деятельности торговой фармацевтической компании заключается в розничных продажах лекарственных средств и товаров медицинского назначения. Реализация происходит через розничные точки продаж - аптеки и аптечные пункты, за наличный расчет покупателям для использования в личных целях. Как правило, собственное производство лекарственных препаратов, а также снабжение населения льготными или бесплатными лекарственными препаратами в деятельности таких компаний отсутствует. Подобное ведение торговой деятельности дает возможность использовать такую систему налогообложения отдельных видов предпринимательской деятельности, как ЕНВД (единый налог на вмененный доход). В прочих видах деятельности, как правило, продуктом является предоставление работ и услуг, и, как показывает практика, применяется УСН (упрощенная система налогообложения). При сочетании деятельности, облагаемых разными системами налогообложения, трудностей с разделением доходов обычно не возникает, а в разделении расходов необходимо четкое понимание. Ведь, кроме расходов, которые можно однозначно отнести туда или сюда, возникают такие, которые невозможно однозначно отнести ни к ЕНВД, ни к УСН. Например, заработная плата бухгалтера и прочего административно-управленческого персонала. Так как данные работники занимаются всеми видами деятельности компании, их зарплату надо делить на две части: относящуюся к ЕНВД и относящуюся к УСН. Статья 274 Налогового кодекса Российской Федерации предписывает делать это пропорционально доле доходов от разных видов деятельности. На наш взгляд, данное разделение вполне логично - расходы должны быть экономически обоснованными, и на чем компания зарабатывает больше, туда и надо относить большую часть распределяемых расходов. Таким образом, для подобной торговой фармацевтической компании оптимально использовать классификацию затрат по видам и подвидам деятельности с присвоением первого признака, который даст соответствующую аналитику.

Для оценки эффективности структурных подразделений компании, контроля и регулирования затрат по местам возникновения необходимо выделить структурные подразделения компании или центры ответственности. Аналогично тому, как информация внешней финансовой отчетности используется для анализа финансового состояния и результатов деятельности компании, данные центров ответственности как части системы управления позволяют оценить качество

работы каждого участка бизнеса. Существуют разные классификации центров ответственности, названий и областей приложения - управленческий учет, контроллинг, внутренний хозяйственный учет, контроллинг, внутренний хозяйственный расчет. Кроме хорошо известного распределения центров ответственности в зависимости от объема полномочий и финансовой ответственности (центры инвестиций, прибыли, расходов и доходов), выделяют и другие группировочные признаки: по уровню управления (корпоративные, предприятия, подразделения и т.д.), по целеполаганию управления (стратегические, тактические, оперативные), по месту во внутренней организации труда (основного, вспомогательного производства, функциональных отделов и т.д.), по степени совпадения с местами возникновения затрат (совпадающие, несовпадающие) и т.д.

В небольшой по объемам деятельности компании оптимальной можно считать такую ситуацию, когда каждому месту возникновения затрат соответствует своя сфера деятельности. Фактическая взаимозаменяемость работников, особенно вспомогательных процессов, не дает практической возможности четкого разделения на центры финансовой ответственности сообразно выполняемым функциям. Поэтому руководство компании решает само, в каком разрезе возможно классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности. Построение центров ответственности сообразно организационной структуре позволяет оценить деятельность каждого выделенного структурного подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности компании. При этом в качестве центров дохода выступают структурные подразделения, обеспечивающие основные бизнес-процессы, а центрами затрат - обеспечивающие вспомогательные бизнес-процессы. Соответственно, вся торговая фармацевтическая компания в целом выступает центром прибыли и инвестиций. По центрам ответственности, являющимся и местами возникновения затрат, осуществляется управленческий учет и контроль. Вторым аналитическим признаком является использование классификации затрат по местам возникновения затрат, или центрам ответственности.

Особую значимость для управленческого учета имеет способ включения затрат в себестоимость товаров, работ услуг. По данному признаку затраты торговой фармацевтической компании подразделяются на прямые и косвенные. Прямые затраты связаны с технологическим процессом формирования издержек непосредственно в самих местах возникновения и связаны с реализацией конкретного вида товаров, работ,

услуг. Косвенные затраты имеют общехозяйственное назначение, зависят от структуры управления, деловой политики администрации и других факторов и подлежат дальнейшему распределению. Данная группировка затрат тесно переплетается с группировкой затрат по местам их возникновения и позволяет определять результаты деятельности каждого структурного подразделения компании.

Важное значение в выборе системы управленческого учета торговой компании имеет группировка затрат по отношению к товарообороту (объему деятельности). Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости реализуемых товаров, работ, услуг. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте товарооборота (объема деятельности) становятся важным фактором снижения себестоимости товаров, работ, услуг, так как их величина при этом уменьшается в расчете на реализуемую единицу. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от увеличения товарооборота (объема деятельности), но, рассчитанные на реализуемую единицу, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, направленных на снижение их в расчете на единицу реализуемых товаров, работ, услуг. Также данную группировку можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности реализации и при выборе экономической политики торговой фармацевтической компании.

Для торговой фармацевтической компании, по нашему мнению, можно использовать классификации затрат: по способу включения в себестоимость - прямые и косвенные, для принятия управленческого решения - постоянные и переменные, для контроля и регулирования - затраты по местам возникновения или центрам ответственности (структурные подразделения), подвидам и видам деятельности. Предложенная классификация затрат в разрезе управленческих функций позволяет повысить эффективность управленческого учета, усиливает его аналитичность и возможность выявления резервов повышения результативности деятельности торговой фармацевтической компании. Для учета всех затрат торговой фармацевтической компании считаем возможным использовать традиционную нумерацию счетов. В соответствии с вышеизложенным необходима корректировка рабочего плана счетов, а также одновременная детализация счета, отражающая места возникновения затрат

или центры ответственности (структурные подразделения), подвиды и виды деятельности. Перечень признаков для организации аналитического учета затрат торговой фармацевтической компании в конкретных условиях может быть более или менее детализированным в зависимости от экономической выгодности ведения данной работы, так как затраты на организацию управленческого учета не должны превышать положительный совокупный эффект.

Обобщая вышесказанное, необходимо подчеркнуть, что управление затратами подразумевает комплекс мероприятий, направленных в первую очередь на снижение и контроль затрат, для успешной реализации которых необходимо:

- определение общих принципов учета затрат и разработка методики сбора и формирования затрат;
- установление связи с бюджетным управлением;
- определение перспективных направлений снижения затрат и разработка мероприятий по снижению затрат.

Следует отметить, что методика и технология организации учета затрат определяются именно управленческой задачей, стоящей перед торговой фармацевтической компанией, так как итог работы во многом зависит от эффективности управления. Только в результате четкой организации всех участков деятельности работа розничных торговых фармацевтических компаний может быть экономически эффективной в течение долгого времени. Управленческий же учет формирует своего рода стандарты, обеспечивающие поддержание всей системы управления на соответствующем уровне.

¹ Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М., 2004.

² См.: Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник. М., 2005; Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004; Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М., 2008; Каверина О.Д. Указ.соч.

³ Иванов В.В., Богаченко П.В., Хан О.К. Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов управления компанией // Управленческий учет. 2006. □ 1, 2.

⁴ См.: Каверина О.Д. Указ.соч.

⁵ Хонгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М., 2000.

⁶ Каверина О.Д. Указ.соч.

⁷ Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: пер. с англ. / под ред. Н.Д. Эриашвили. М., 1998.

⁸ Каверина О.Д. Указ.соч.