

Формирование управленческого учета и контроля в аптечных организациях

© 2010 Е.Н. Потехина

Марийский государственный университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: vilor@mail.ru

В условиях развития фармацевтического бизнеса в России становится очевидным, что для продолжения поступательного движения и успешного позиционирования на рынке лекарств при все возрастающей конкуренции фармацевтические организации обязаны определять прибыльность или убыточность своих проектов и всей текущей деятельности. Всего этого можно достичь путем внедрения управленческого учета, под которым понимается система обеспечения управленческого персонала предприятия информацией об издержках, затратах и себестоимости продукции, а также системы управления бюджетом и оценки деятельности компании.

Ключевые слова: управленческий учет, система внутреннего контроля, оперативный контроллинг финансово-хозяйственной деятельности.

Новые условия хозяйствования, основанные на закономерностях и особенностях развития фармацевтического рынка, требуют принципиально нового подхода к управлению аптечными организациями. Рыночная экономика более, чем плановая государственная, подвержена внешним, случайным воздействиям. Для того чтобы подготовить предприятие к внезапным изменениям во внешней среде, обосновать критические параметры его развития, необходимо повышать качество управления аптечной организацией и ее управляемость¹. Иными словами, для оптимального и рационального управления делами фирмы необходимо анализировать структуру затрат, что позволит иметь полную и объективную информацию для принятия своевременных и единственно правильных решений.

Востребованность постановки и ведения управленческого учета, а точнее, реорганизации существующих учетных технологий, обусловлена тем, что традиционный бухгалтерский учет по своему определению не отвечает интересам управления. Во-первых, особенностью бухгалтерского учета является отражение уже состоявшихся фактов, тогда как управление необходимо осуществлять в момент их возникновения для возможности внесения корректировок. Во-вторых, это специфическая подача финансовой отчетности как по форме, так и по содержанию, которая часто мало понятна руководству компании. Кроме того, если данные бухгалтерского учета практически доступны всем имеющим право на получение подобной информации, то в системе управленческого учета достоянием "гласности" может стать только результат, но не способы его достижения, тем более, что у каждой компании они разные, а общим являются только основополагающие принципы организации учетных технологий.

Таким образом, управленческий учет, являясь по сути внутренним делом предприятия, позволяет, в отличие от бухгалтерского и финансового учета, принимать во внимание уникальные аспекты конкретного предприятия. Это дает возможность руководителям анализировать структуру затрат по отдельным видам продукции (товары, услуги и т.п.), определять прибыльность либо убыточность бизнес-проектов, избегать заблуждений относительно реальной рентабельности отдельных программ и т.д. Не случайно предприятия на более развитых западных рынках до 90% времени и ресурсов тратят на постановку и ведение управленческого учета и только 10% - на финансовую бухгалтерию. Управленческий учет не связан какими-либо юридическими требованиями. Его основа - логика, а методы достаточно гибкие: администрация свободна в эксперименте с различными сценариями, для того чтобы выработать оптимальный план действий для эффективного управления компанией².

Специфика аптек, как известно, определяется ориентированностью как на социальную функцию, так и на экономическую - повышение дохода, обеспечивающего само существование аптеки. Вместе с тем решение проблемы повышения эффективности деятельности и, соответственно, качества оказания лекарственной помощи населению тесно связано с обеспечением финансовой стабильности аптек. В свою очередь, для обеспечения устойчивости финансового состояния аптечных организаций необходим постоянный мониторинг основных процессов деятельности, оказывающих влияние на качество управления.

На основании обобщения литературных источников установлено, что для повышения эф-

фективности деятельности и качества управления деятельностью аптечной организации необходимы:

- постоянный мониторинг хозяйственно-финансовой деятельности;
- управление экономикой аптечной организации на основе внедрения управленческого учета;
- внедрение системы внутреннего контроля.

Разработка и внедрение адаптационных механизмов управления в современных условиях предполагает обязательное наличие таких функций, как учет и повсеместный внутренний контроль всех производственных процессов.

Система внутреннего контроля - это совокупность организационных мер, методик и действий, применяемых руководством и работниками экономического субъекта для успешного и эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Внедрение в фармацевтическую практику системы внутреннего контроля как составной части менеджмента качества целесообразно для упорядоченного и эффективного ведения дел, обеспечения руководства своевременной, полной, достоверной информацией о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности аптечной организации.

Единых нормативных требований к постановке системы внутреннего контроля не существует, поэтому модели ее построения определяются информационными потребностями менеджмента, которые, в свою очередь, зависят от его организационной структуры, квалификационного уровня руководителей и других задач. Итак,

система внутреннего контроля представляет, с одной стороны, управленческо-финансовый контроль через децентрализованное руководство с выделением центров ответственности (ЦО) и рациональное бюджетирование (краткосрочное планирование, учет и контроль ресурсов и результатов деятельности), с другой - внутривозможный аудит. Система внутреннего контроля предусматривает использование децентрализованного управления через центры ответственности и рациональное бюджетирование (см. рисунок). Основными характеристиками системы внутреннего контроля, позволяющими повысить эффективность структуры управления аптечной организацией, являются следующие:

- стандартизация процессов (система показателей, позволяющая провести оценку процесса);
- исполнительная дисциплина на всех уровнях управления;
- своевременность, правильность оформления учетных документов и составления форм оперативной отчетности по центрам ответственности;
- соблюдение требований законодательных и нормативных актов при осуществлении хозяйственных и финансовых операций.

Что касается показателей оперативного контроллинга финансово-хозяйственной деятельности, то, безусловно, основным показателем, характеризующим эффективность деятельности предприятия, является положительный финансовый результат, который называется прибылью (в настоящее время прибыль является и одной из главных целей аптечных организаций), но

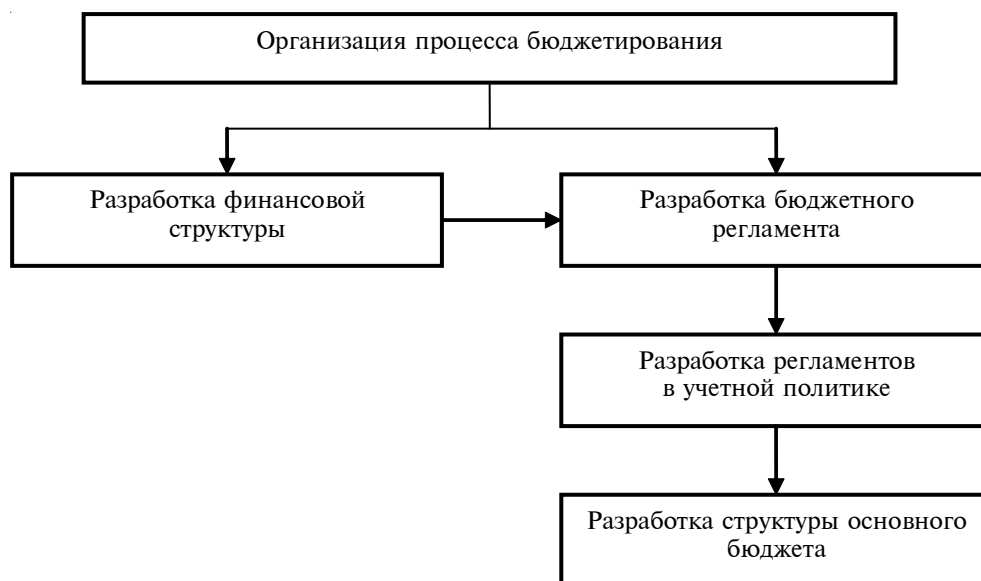


Рис. Схема организации процесса бюджетирования

определение этого результата начинается с товарооборота. Товарооборот выступает как важнейшее и необходимое условие получения прибыли. Поскольку аптечное предприятие имеет определенную сумму дохода с каждого рубля реализуемых товаров, постольку задача максимизации прибыли вызывает необходимость увеличения товарооборота как основного фактора доходов и прибыли при условии относительного снижения издержек обращения.

Анализ розничного товарооборота предваряется изучением динамики его объема. Целесообразно начинать контроль над этим показателем с определения его минимального объема, который обеспечит безубыточную работу аптечного предприятия. Такой объем товарооборота (или валовой доход от реализаций) называют критической точкой безубыточности; товарооборот обеспечивает аптечной организации такое финансовое состояние, при котором у него еще нет прибыли, но уже нет и долгов, т.е. полученными доходами покрываются все расходы - издержки обращения: и постоянные и переменные. Определить объем товарооборота в критической точке (1) можно путем деления суммы постоянных издержек на значение коэффициента (K), отражающего соотношение переменных ($O_{пер}$) и постоянных ($ИО_{пост}$) издержек обращения.

$$ПР = \frac{ИО_{пост}}{K} . \quad (1)$$

В свою очередь, коэффициент K можно рассчитать по формуле (2):

$$K = \frac{ТО - ИО_{пер}}{ТО} , \quad (2)$$

где $ТО$ - сумма товарооборота.

Безусловно, руководителю аптечного предприятия ежедневно необходимо осуществлять контроль за структурой и объемом расходов, тем более, что это сделать нетрудно, так как, согласно правилам ведения бухгалтерского учета, должен осуществляться постоянный учет расходов в специальной ведомости или журнале-ордере. Анализ расходов аптечных организаций России показал, что расходы растут, и в первую очередь, расходы на оплату труда и аренду помещения. В структуре расходов изменения незначительные: наибольший удельный вес имеют расходы на оплату труда (с отчислениями от расходов на оплату труда во внебюджетные фонды) - 71,3%, арендная плата - 5%, оплата коммунальных услуг - 4,4%, вневедомственная охрана - 2,9%, расходы на текущий ремонт - 1,7%, прочие расходы - 14,7%.

Зная фактический товарооборот и сумму расходов, на любой момент времени можно определить запас финансовой прочности (ЗФП) как разницу между суммой фактического товарооборота и суммой порога рентабельности (3):

$$ЗФП = ТО_{факт} - ПР . \quad (3)$$

Также ежедневно необходимо контролировать первоочередные платежи кредиторам, чтобы впоследствии не иметь проблем с обеспеченностью предприятия товарными ресурсами из-за невыполнения договорных обязательств перед поставщиками.

Таким образом, к показателям первого уровня контроля, осуществляемого ежедневно, следует отнести: расходы предприятия, значения порога рентабельности, запаса финансовой прочности, своевременность платежей кредиторам.

Финансовые показатели второго уровня контроля, который осуществляется ежемесячно, должны включать в себя:

- оборачиваемость товарных запасов;
- отношение кредиторской задолженности к сумме товарных запасов;
- отношение кредиторской задолженности к объему товарооборота;
- удельный вес дебиторской задолженности в объеме текущих активов;
- коэффициенты эффективности и производительности труда.

Третий уровень контроля, который осуществляется по результатам работы за квартал, дополнительно охватывает расчет следующих показателей:

- коэффициент автономии;
- коэффициент инвестирования;
- коэффициент обеспеченности товарных запасов собственными оборотными средствами;
- коэффициент текущей ликвидности;
- коэффициент ликвидности по запасам;
- уровень торговых наложений;
- средний уровень торговой надбавки;
- рентабельность продаж (или коммерческую маржу);
- эффект операционного рычага³.

Неудачи внедрения управленческого учета обусловлены, как правило, двумя главными причинами:

- необоснованным внедрением, когда руководитель и бухгалтер предприятия четко не знают, для чего необходим управленческий учет;
- ускоренным внедрением, т.е. попыткой принять управленческий учет со скоростью, превосходящей возможности менеджеров и бухгалтеров, которых необходимо вначале обучить управленческому учету.

Эффективность применения управленческого учета в аптечных предприятиях требует соблюдения определенных условий. Во-первых, необходимо провести обучение менеджеров всех уровней управления. Во-вторых, следует учесть, что широко управленческий учет применяется, в основном, в деятельности производственных предприятий. Кроме того, нужно учесть, что внедрение управленческого учета преследует в конечном счете экономический интерес собственника (акционеров) предприятия, который заключается в повышении экономической эффективности деятельности предприятия - максимизации прибыли при минимизации собственного капитала. Поэтому необходимо отойти от определения аптеки как аптечного учреждения и трактовать ее как организационную структуру, созданную собственником для осуществления фармацевтической деятельности в своих экономических интересах. Такой подход обуславливает направленность управленческого учета - он внедряется ради решения основной задачи деятельности коммерческого предприятия. Тогда становится очевидным, что прибыльность и движение денежных средств - это разные вещи, а получение прибыли - это не одно и то же, что получение денег. Два основных показателя, используемых для оценки состояния предприятия, - это наличие прибыли и коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия). Зачастую оказывается так, что по балансу прибыль есть, а реальных денег нет. Если в соответствии с учредительными документами такому предприятию вменяется отчислять часть прибыли собственнику, то отчислять будет нечего. Причиной подобных ситуаций является наличие дебиторской задолженности либо чрезмерное и необоснованное использование денежных средств для закупки товаров, о чем, как правило, свидетельствует высокое значение коэффициента покрытия.

Обычно считают, что значение этого коэффициента в норме должно быть равно 2. Многие руководители аптек стремятся иметь именно такое значение, но зачастую полагают, что чем оно больше, тем лучше. Одна из проблем, возникающих при использовании такой концепции, состоит в том, что коэффициент покрытия отражает, по существу, статическое положение и оценивает предприятие так, как будто оно на грани закрытия. Не учитывается также и то, что коэффициент покрытия служит ориентиром прежде всего для кредиторов, стремящихся иметь более надежную гарантию от потерь в случае невыполнения кредитного соглашения. Для торговых предприятий, имеющих относительно высокую скорость обращения товара, может считаться нор-

мальным значение данного коэффициента в пределах от 1,2 до 1,5.

С точки зрения собственника, высокое значение коэффициента покрытия (более 1,5) может служить сигналом вялого управления, излишнего по сравнению с потребностью в товарно-материальном запасе, неправильной кредитной политики, неиспользования возможностей для получения товарных кредитов, что в конечном итоге и приводит к отсутствию реальных денег при наличии прибыли в отчете. Кроме того, увеличение коэффициента покрытия приводит к снижению отдачи собственного капитала, поскольку чем меньше сумма собственного капитала, используемого для получения заданной суммы прибыли, тем эффективнее собственный капитал используется. В этой ситуации собственник может ограничить руководителя в использовании собственных средств предприятия для закупки товаров и установить норматив их использования для этих целей, а также установить предел дебиторской задолженности, возложив на руководителя ответственность за выполнение данных нормативов. Для того чтобы выполнить поставленную задачу, руководитель вынужден будет отслеживать установленные показатели, и в этом случае управленческий учет явится самым подходящим инструментом для решения проблемы.

По данным исследования фармацевтического рынка в 2009 г., несмотря на снижение ВВП и основных экономических показателей, российский фармацевтический рынок вырос в национальной валюте. Объем фармацевтического рынка в 2009 г. составил 538 млрд. руб. (включая НДС) в ценах конечного потребления, что на 18% больше, чем годом ранее. За этот же период валовой внутренний продукт (ВВП) снизился на 8%.

В последние годы роль государства на фармацевтическом рынке России сильно возросла. Это выражается как в финансировании рынка, так и в законодательных начинаниях. В 2010 г. приняты законопроекты, которые упорядочивают рынок по ряду направлений, включая ценообразование.

За последние пять лет объем фармацевтического рынка Республики Марий Эл увеличился почти в 2 раза и к началу 2010 г. вплотную приблизился к отметке 1,5 млрд. руб. Примечательно, что данный рост обусловлен увеличением числа участников сферы лекарственного обеспечения, укрупнением местного фармацевтического бизнеса, расширением ассортимента аптек, а также инфляционными процессами. Средний показатель ежегодного потребления лекарственных средств в пересчете на одного жителя рес-

публики также возрос - с 1138 руб. до 1649 руб. По оценкам экспертов, в ближайшем будущем конкуренция на местном фармацевтическом рынке усилится и процесс укрупнения фармацевтического бизнеса продолжится: Марий Эл - единственный регион Поволжского федерального округа, куда не добрались крупнейшие национальные ритейлеры.

Ведущие аналитики в сфере экономики и финансов в аптечных сетях считают управленческий учет одним из наиболее эффективных инструментов, помогающих не терять контроль над бизнесом и принимать грамотные управленческие решения руководством предприятия, а также просчитывать экономические последствия этих решений. Главным преимуществом управленческого учета является гибкость и многовариантность создаваемых решений.

На основании проведенных научных исследований разработаны и предложены для внедрения в практику управленческого учета примерные центры ответственности аптечной организации. Их классификация основана на разделении центров ответственности по видам основных направлений деятельности, которые, в свою очередь, влияют на результаты деятельности организации. Информационную базу центров ответственности обеспечивают бюджеты. Бюджет как инструмент управления позволяет не только управлять финансами, но и регулировать отношения внутри предприятия.

Организационная структура процесса бюджетирования включает следующие направления:

- разработка финансовой структуры - организация центров ответственности, взаимодействующих между собой через бюджеты и делегирование полномочий в части составления конкретных бюджетов менеджерам центров ответственности;
- разработка бюджетного регламента - стандартизация бюджетных форм, инструкций и процедур, разработанных в аптечной организации, а также определения таких параметров, периода бюджетирования, схемы документооборота по составлению конкретного бюджета;
- утверждение регламентов в учетной политике - утверждение регламентов в специальном положении или в разделе учетной политики, где перечисляются: состав бюджетов, период бюджетирования (год, квартал, месяц);
- разработка структуры основного бюджета - формирование бюджетов, описание состава бюджетов, структуры бюджетных статей; закрепляет бюджеты за центрами ответственности, определяет порядок бюджетного контроля, а также фиксирует полномочия по исполнению бюджетов за центрами ответственности.

В разработку основного бюджета входят операционный и финансовый (бюджет доходов и расходов, движения денежных средств, по балансовому листу составление прогнозного баланса) бюджеты. Кроме того, для фармацевтической организации, на наш взгляд, необходимо ввести следующие специальные бюджеты: налоговый, ценообразования, по льготному и бесплатному отпуску.

Бюджетирование в фармацевтической организации состоит из процессов формирования, анализа, коррекции, утверждения и исполнения. В периодических отчетах сопоставляют запланированные и отчетные данные, а превышающие предельно допустимый уровень отклонения оцениваются и выявляются их причины.

Постоянный анализ бюджетов обеспечивает информационную прозрачность всех хозяйственных процессов и позволяет оценивать результаты деятельности, платежные возможности организации, а также сопоставлять изменения доходов и расходов по периодам времени, устанавливать нормативы и лимиты расходов.

Второй составляющей системы внутреннего контроля является внутренний аудит, охватывающий основные процессы финансово-хозяйственной деятельности и позволяющий контролировать внутренние информационные потоки в аптечных организациях.

Информационной базой внутреннего аудита служит практически вся нормативная и правовая информация о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, данные первичного оперативного, бухгалтерского и статистического учета, а также прочая внутренняя информация, необходимая для принятия решений.

Организация внутреннего аудита осуществляется на основе разработанных стандартов, где освещаются соответствующие методики по проведению различных видов проверок фармацевтических организаций. Стандартизация позволяет обеспечивать унификацию в вопросах методологии; единство подходов к проведению аудита и составлению отчетности.

На основании мониторинга элементов систем внутреннего контроля формируется система менеджмента качества, которая является мощным стимулом саморазвития и повышения конкурентоспособности организации.

Таким образом, с целью повышения качества управления и повышения эффективности деятельности необходимо внедрение в фармацевтическую практику адаптационных механизмов управления не только на уровне руководителей аптек, но и на уровне руководящих органов управления фармацевтическим сектором. Внедре-

ние системы бюджетирования предусматривает обеспечение руководства оперативной информацией любого среза хозяйственной деятельности. Нами предложена сбалансированная система показателей, которые сформулированы на уровне руководящих органов фармацевтическим сектором. В таком виде сбалансированные показатели становятся мощным инструментом принятия управленческих решений.

Практика показывает, что управленческий учет не панацея и сам по себе не позволяет достигнуть чего-либо, что его внедрение далеко не всегда способствует повышению эффективности деятельности предприятия. Он не может служить подпоркой для слабой системы управления, а является лишь инструментом управления. Последствия его внедрения будут зависеть от того, в чьих руках этот инструмент находится.

Таким образом, управленческий учет, являясь по сути внутренним делом предприятия, по-

зволяет, в отличие от бухгалтерского и финансового учета, принимать во внимание уникальные аспекты конкретного предприятия. Это дает возможность руководителям анализировать структуру затрат по отдельным видам продукции (товары, услуги и т.п.), определять прибыльность либо убыточность бизнес-проектов, избегать заблуждений относительно реальной рентабельности отдельных программ и т.д.

¹ Другова З.К., Битерякова А.М. Система внутреннего контроля и качество управления // Рос. аптеки. 2007. □ 2. С. 3-7.

² Паушин С. Управленческий учет в фармацевтической компании // Моск. аптеки. 2003. □ 3. С. 5-9.

³ Наумова Н.А., Битерякова А.М., Тюренков И.Н. Методические подходы к оценке финансового состояния фармацевтической организации // Экон. вестн. фармации. 2004. □ 12. С. 9-13.

Поступила в редакцию 01.10.2010 г.