


Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

А.Т. Петрова
« 25 » 12 2016 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ


Построение системы финансового контроллинга в аптечной сети
направление 38.04.01 «Экономика»
программа 38.04.01.12 «Бухгалтерский учет и финансовый менеджмент»

Научный
руководитель
к.э.н., доцент

 20.12.2016

Т.В. Игнатова

Выпускник
Рецензент
Главный бухгалтер
ООО «SKODA
Гранада-Центр»
Нормоконтролер
к.э.н., доцент

 19.12.2016

М.А. Оганнисян

 20.12.2016

Е. В. Быковская

Т.В. Игнатова

Красноярск, 2016

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|--------|
| ВВЕДЕНИЕ..... | 4 |
| 1 Теоретические и методические основы финансового контроллинга..... | 6 |
| 1.1 Понятие и виды контроллинга..... | 6 |
| 1.2 Цели, задачи, инструменты и методы финансового контроллинга | 17 |
| 1.3 Организационные аспекты внедрения финансового контроллинга | 24 |
| 2 Анализ финансово-хозяйственной деятельности и финансового состояния ГПКК «Губернские аптеки»..... | 32 |
| 2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия | 32 |
| 2.2 Анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия..... | 41 |
| 2.3 Анализ основных проблем системы финансового менеджмента предприятия..... | 57 |
| 3 Внедрение системы контроллинга в ГПКК «Губернские аптеки»..... | 65 |
| 3.1 Формирование финансовой структуры предприятия фармацевтической отрасли..... | 65 |
| 3.2 Разработка системы бюджетов для ГПКК «Губернские аптеки»..... | 73 |
| 3.3 Расчет расходов на внедрение системы финансового контроллинга в ГПКК «Губернские аптеки»..... | 82 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ..... | 90 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ..... | 94 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ А-В..... | 99-102 |

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обусловлена серьезными изменениями за последние годы в планировании, учете и контроле. В настоящее время, учитывая развитие современного российского фармацевтического рынка, планирование финансов становится одним из определяющих элементов системы комплексного планирования на предприятии, важнейшим этапом механизма рационального управления. Информационное обеспечение принятия управленческих решений в финансовой сфере в целях оптимального использования имеющихся возможностей позволяет на основе современных моделей и инструментов повысить эффективность работы аптечной сети за счет повышения качества управления. В связи с этим, из базовых характеристик экономики фармацевтических предприятий независимо от поставленных целей – обеспечения конкурентоспособности, безопасности, стабильности и устойчивого развития наиболее значимым является финансовый потенциал.

Наибольшее внимание уделяется подходу к финансовому управлению, именно такой подход определяет приоритет использования прогнозно-аналитических методов для достижения поставленных целей организации.

Контроллинг как предпринимательская система имеет гигантские перспективы, так как она направлена на интеграцию всех функций современного управления, а его инструменты и модели направлены на «созидание будущего». Контроллинг ориентирован на предвидение перспективных потребностей и обеспечивает предприятию успешное и долгосрочное существование на рынке.

С точки зрения большинства отечественных авторов контроллинг обеспечивает методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций менеджмента: планирования, контроля, учета, анализа.

Формирование системы финансового контроллинга как одного из важнейших направлений общей системы контроллинга требует

специфического подхода для каждого предприятия. Особенности формирования и развития механизма финансового контроллинга, его структуры и методов обеспечения финансовой стабильности и роста конкурентоспособности предприятия обусловили актуальность темы данного исследования.

Таким образом, целью данной магистерской диссертации является совершенствование системы финансового контроллинга предприятий фармацевтической отрасли.

Главными задачами данной магистерской диссертации являются:

- изучение теоретических основ контроллинга и обоснование актуальности использования его инструментов;
- анализ теоретических основ построения финансового контроллинга на предприятии;
- анализ основных результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия ГПКК «Губернские аптеки»;
- разработка предложений по формированию финансовой структуры предприятия фармацевтической отрасли;
- разработка системы бюджетов предприятия фармацевтической отрасли;
- расчет расходов на внедрение системы финансового контроллинга на исследуемом предприятии.

Предметом исследования в диссертационной работе являются методические основы построения системы финансового контроллинга аптечной сети.

Объектом исследования выступает фармацевтическое предприятие ГПКК «Губернские аптеки».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке модели финансового контроллинга для аптечных организаций с учетом выявленных отраслевых особенностей, влияющих на

организацию финансового контроллинга на предприятиях фармацевтической отрасли.

Научная новизна содержится в следующих положениях, выносимых на защиту:

- на основе анализа отраслевых особенностей предложена новая финансовая структура фармацевтического предприятия с выделением ЦФО и ЦФУ;

- разработана система бюджетов предприятия фармацевтической отрасли, учитывающая розничную реализацию лекарств и отпуск по льготным рецептам.

Практическая значимость исследования заключается в том, что основные результаты диссертационной работы, выводы, рекомендации могут быть использованы при формировании системы финансового контроллинга фармацевтических организаций различных организационно-правовых форм.

Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных экономистов по изучаемым вопросам и проблемам: Й. Вебера, Э. Майера, Р. Манна, Д. Хана, Н.Г. Данилочкиной, С.В. Данилочкина, А.М. Карминского, В. Толкача, С.Г. Фалько и др.; законодательство Российской Федерации; публикации в периодической печати; учебники и учебные пособия; результаты собственных исследований.

Методической основой написания работы является использование в процессе проводимых исследований совокупности различных методов: анализа и синтеза, группировки и сравнения, экономико-статистических методов, а также метода экспертной оценки.

Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Общий объем работы 100 страниц. Работа иллюстрирована 7 рисунками, 37 таблицами, 3 приложениями. Библиографический список включает в себя 51 информационных источник.

1 Теоретические и методические основы финансового контроллинга

1.1 Понятие и виды контроллинга

В современное нестабильное время, в жестких условиях конкурентной среды особенно важно принимать оптимальные управленческие решения, чтобы достигать превосходства над конкурентами, что обеспечивается эффективной организацией комплексного планирования, основным элементом которого является система контроллинга.

Комплексная система внутреннего контроля появилась в 80-е годы в странах с развитой рыночной экономикой как управление по отклонениям. Затем она получила название «контроллинг».

Отметим, что однозначного научного определения контроллинга еще не получил, ясно лишь, что он представляет собой новую концепцию управления. Относясь к менеджменту, как к науке об управлении, контроллинг, являясь его частью, все же основывается на количественном анализе и ориентирован на стоимостные и плановые расчеты, а в большей степени – на контрольные показатели.

Изначально термин «controlling» зародился в Америке, практическое использование контроллинга было развито в Англии, затем в 70-е годы понятие «контроллинга» стали широко использовать в Западной Европе и, наконец, в начале 90-х оно стало известно в СНГ.

Существуют разные определения понятия контроллинга, некоторые из которых представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 -Определения понятия «контроллинг» разными авторами

| Авторы | Содержание понятий и определений |
|------------------------------------|---|
| Е.В. Негашев | Контроллинг – это система управления процессами достижения целей и результатов деятельности предприятия. [37, с. 6] |
| Ю.П. Анискина, А.М. Павлова | Контроллинг – это «комплексная система, объединяющая управленческий учет, планирование, разработку бюджетов, а также анализ и контроль отклонений фактических результатов деятельности от плановых, поддержку принятия оптимальных управленческих решений» [10, с. 37] |
| А.М. Карминский | «Контроллинг – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе» [25, с. 18] |
| Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин | «Контроллинг – ориентированная на достижение целей интегрированная система информационно-аналитической и методической поддержки руководителей в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по всем функциональным сферам деятельности предприятия» [9, с. 26] |
| О.П. Горячева, Л.В. Лялюк | «Контроллинг – комплексная система управления организацией, направленная на координацию взаимодействия систем менеджмента и контроля их эффективности» [18, с. 17] |
| Р. Манн, Э. Майер | Контроллинг – это «функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений» [35, с. 5] |

Европейский термин и его английский аналог не являются полностью эквивалентными и отражают два разных подхода к пониманию данного термина. Так, с одной стороны контроллинг рассматривается как система сбора информации о затратах, издержках и себестоимости продукции. В этом случае больше внимания уделяется нормативному характеру информации и ее значению для получения внешней отчетности предприятия. При этом термин контроллинг не случайно является однокоренным со словом «контроль». Это подчеркивается связью учета с управлением. Если говорить проще, то это расширенная система организации учета для целей контроля за деятельностью предприятия.

Анализ понятия контроллинга показал, что в своем определении исследованный термин объединяет «две составляющие контроллинга:

- контроллинг как философия – философия и образ мышления руководителей, ориентированные на эффективное использование ресурсов и развитие предприятия (организации) в долгосрочной перспективе;

- контроллинг как инструмент – ориентированная на достижение целей система информационно-аналитической и методической поддержки в процессе планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений по функциональным сферам деятельности предприятия» [22].

Генезис концепций контроллинга заключается в том, что основная концепция контроллинга разрабатывалась в качестве средства активного предотвращения банкротства предприятий. Тем не менее, концепция контроллинга не содержала новых знаний об экономике предприятия, а только использовала тот инструментарий, который известен экономистам из других научных предметов.

Рассмотрим роль контроллинга в управлении предприятием (табл. 1.2)

Таблица 1.2 – Управленческий процесс контроллинга

| Процесс управления | Управленческий процесс контроллинг |
|--|--|
| Планирование | Разработка возможных вариантов развития процесса управления (прогнозирование различных вариантов развития предприятия); Выбор направления процесса управления |
| Сбор информации | Сбор информации по текущим процессам; Установление допустимых границ отклонений от плана; |
| Метод управления | Непрерывное отслеживание изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия Учет и контроль результатов |
| Анализ и систематизация | Анализ происходящих процессов управления; При необходимости корректировка процесса управления |
| Оценка эффективности выбранного метода | Сравнение плановых и фактических величин для оценки достижения цели; Анализ положительных и отрицательных отклонений, их причины; Сбор наиболее значимых для принятия управленческих решений данных; Проведение консультаций по необходимым корректирующим мероприятиям и управленческим решениям; Разработка инструментария для планирования, контроля и принятия управленческих решений. |
| Перспективные цели и задачи | Составление перспективных планов развития предприятия; Разработка программ |

Итак, роль контроллинга в процессе управления предприятием заключается в том, что его управленческий процесс можно считать системой определенных знаний, философией или идеологией управления предприятием.

Рассмотрим влияние разного рода школ на развитие концепции контроллинга (табл. 1.3).

Анализ развития концепций контроллинга показывает смену приоритетных задач с течением времени. Так, в зависимости от ситуации на рынке или, например, стадии развития предприятий, каждая последующая концепция накладывается на предыдущую, используя ее достижения в качестве основы для дальнейшего развития.

В настоящее время концепция контроллинга основывается на двух базовых положениях. Во-первых, менеджмент представляет предприятие как сложную социально-техническую систему, которая имеет определенные цели. Тогда основной целью считается обеспечение долгосрочного существования предприятия и рост благосостояния его собственника. Даже применение стратегического менеджмента при достижении цели главной задачей является максимизация капитала. Во-вторых, сам контроллинг как часть управления представляет процесс реализации воли.

Контроллинг предполагает ряд этапов. Постановка проблемы, выбор альтернатив, их оценка, принятие стратегического решения, тактика реализации и контроля – дают наилучший результат. Это и есть взаимосвязанная система планирования и контроля хозяйственной деятельности предприятия.

Отсюда, можно определить, что финансовый контроллинг является оптимальным планированием хозяйственной деятельности и неотъемлемой частью работы контроллера.

Таблица 1.3 – Влияние школ управления на концепции контроллинга

| Концепция контроллинга | Школы управления | Выдающиеся представители | Основные идеи концепции контроллинга |
|--|---------------------------|--|--|
| Управленческий учет (1980–е) | Ситуационный подход | Манн Р., Майер Э., Скоун Т., Фольмут Х., Дайле А., Глущенко В.В., Глущенко И.И. | Контроллинг – система управления затратами, основывающаяся на информационном обеспечении. Основная функция – набор методов и инструментов для организации управленческого учета. Информационная основа – данные бухгалтерского учета. |
| Информационная система (конец 1980-х) | Количественный подход | Рейман Т., Прайсслер П., Брюггемейер М., Берр Х. | Контроллинг – сбор информации и ее использование при анализе и планировании. Основная функция – информационное обеспечение менеджмента. Информационная база – данные всех функциональных областей. |
| Планирование и контроль (начало 1990-х) | Школа научного управления | Хан Д., Хорват П., Шнайдер Д. | Контроллинг – планирование и контроль. Основные функции – бюджетирование, стратегическое и оперативное планирование. Информационная база – данные планово-контрольных расчетов на базе внутреннего производственного учета. |
| Координация (1990–е) | Теория принятия решений | Кюппер Х.У., Шмидт А., Вебер Й., Зунд А. | Контроллинг – новая функция менеджмента, обеспечивающая планирование, реализацию (учет) и управление по обратной связи (регулирование). Основная функция – координирование различных процессов системы менеджмента для достижения определенной цели. Информационная база – данные для управления по отклонениям. |
| Метасистема управления (управление управлением) (конец 1990-х) | Инновационный подход | Шрайогг И., Сьюрц И., Бюман В., Ананьина Е.А., Анилочкин С.В. Фалько С.Г., Анилочкина Н.Г., Карминский М., | Контроллинг – метасистема управления. Основные функции – планирование и бюджетирование, структуризация данных и метаданные, анализ отклонений, использование методологий структурного системного анализа для описания бизнес- процессов. Информационная база – система знаний для СППР. |
| Координация процесса принятия решений (2000–е) | Бихевиористический подход | Пич Г., Шерм Э., Беккер А. Штайнманн Х., Кустерман В., Ортман Г., Сидоу Д., Винделер А., Гидденс А. | Контроллинг – метафункция, обеспечивающая управление координацией процесса принятия решений. Основные функции – рефлексия управленческих решений с целью их формализации. Информационная база – система управления знаниями. |

Без контроля говорить об управлении предприятием нельзя. При этом важно помнить, что «контроллинг управленческую функцию не выполняет, контроллер управленческих решений не принимает и руководство предприятия заменить не может» [44].

Несмотря на отсутствие единой концептуальной модели контроллинга, имеется «три превалирующие группы концепций: ориентированные на бухгалтерский учет, систему менеджмента и информатизацию» [39, с. 52].

При этом в настоящее время в контроллинге сложились два основных направления: американское и немецкое (европейское). Отличие заключается в сущности задач, которые идентифицируются в контроллинге (рис. 1.1).

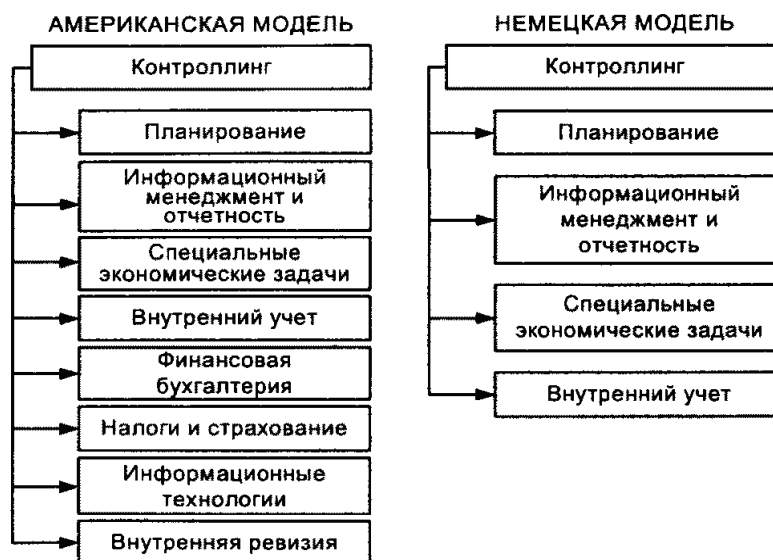


Рисунок 1.1 – Американская и немецкая модели контроллинга

Рисунок 1.1 подтверждает мнение Р. Набок и А. Набок о том, что «американский каталог задач (сконцентрирован преимущественно на вопросах учета, планирования, информирования и анализа). В немецкой концепции управления контроллинг включает управленческий учет, связанный с выработкой системы контрольных показателей и разделением ответственности по центрам учета» [36, с. 59].

Российской модели контроллинга ближе немецкая модель, так как она охватывает только внутренний учет и отчетность.

Проанализируем и сравним обе концепции (табл. 1.4).

Таблица 1.4 – Сравнительная характеристика социально ориентированной и монетарной концепций контроллинга

| Концепции | Концепция монетарного контроллинга | Концепция социально ориентированного контроллинга |
|---|---|--|
| 1. Видение и мышление | Мышление закрытой системы – доминирует логика последовательного мышления (снабжение-производство-сбыт) | Мышление открытой системы – доминирует логика системного мышления (окружающая среда – организация – человек) |
| 2. Культура | Стабильности, рациональности | Изменений, поиски нового типа поведения |
| 3. Технологии | Механистические | Электронные |
| 4. Цель | Максимизация прибыли | Устойчивое развитие организации в условиях неопределенности окружающей среды, ориентация на клиента, становление и развитие обучающейся организации |
| 5. Задачи | Управление прибылью | Управление потенциалом |
| 6. Предположения об окружающей среде | Прогнозируемая | Неопределенная |
| 7. Ресурсы | Капитальные | Информация, знания |
| 8. Иерархия | Вертикальная | Горизонтальная |
| 9. Власть/контроль | Топ-менеджмента | Широко распределенная, самоконтролинг |
| 10. Общая характеристика управления и основные показатели | Ориентация преимущественно на материальные факторы; приоритет управления на основе монетарных показателей | Ориентация на материальные факторы, инновации, инвестиции, персонал; сбалансированное управление на основе монетарных и нефинансовых показателей |
| 11. Технология управления на основе | – власти и ответственности – разделения и кооперации труда в организации – экономического принуждения | – интеграции интересов, ценностей, целей персонала и организации – привлечения персонала организации к принятию решений – передачи персоналу информации, обучения ее использованию |
| 12. Стиль Управления | Варианты: –командный –рациональный | Варианты: символический, интерактивный и генеративный |
| 13. Цель карьеры | Безопасность | Самореализация |
| 14. Выполнение работ | Индивидуальное | Командное |
| 15. Качество | По возможности | Без исключений |

Анализ представленных направлений контроллинга показывает, что «служба контроллинга занимается прежде всего учетом и анализом затрат и результатов хозяйственной деятельности предприятия. Фактические данные для анализа поставляются контроллеру бухгалтерией. Статистические выкладки, плановые данные и результаты сравнения фактических значений показателей с плановыми величинами контроллер получает из плановой службы предприятия. Система контроллинга позволяет управлять процессом текущего анализа плановых и фактических показателей так, чтобы можно было исключить ошибки и не только текущие, но и будущие

Итак, представленный выше анализ показал, что основное назначение контроллинга – профилактика кризисного положения. В настоящее время единая концептуальная модель контроллинга отсутствует, но в зависимости от функций и инструментов менеджмента достижения целей контроллинга подразделяется на:

- стратегический (делать правильное дело);
- оперативный (делать дело правильно);
- ситуационный (что делать, если дело делается неправильно).

Стратегический контроллинг помогает предприятию эффективно использовать имеющиеся преимущества и создавать новые потенциалы успешной деятельности в перспективе. Он выступает в качестве внутреннего аналитика менеджеров и руководителя предприятия при выработке стратегии, стратегических целей и задач.

Оперативный контроллинг предполагает, что движение к стратегическим целям осуществляется постоянно из года в год посредством выработки и достижения оперативных целей. Устанавливая оперативные цели в гармонии со стратегией, достигая эти цели и задавая очередные оперативные рубежи исходя из текущего состояния бизнеса, компания пошагово будет приближаться к своим стратегическим целям.

Фалько С.Г. с коллегами предлагает следующую схему взаимодействия стратегического и оперативного контроллинга (рис. 1.2).

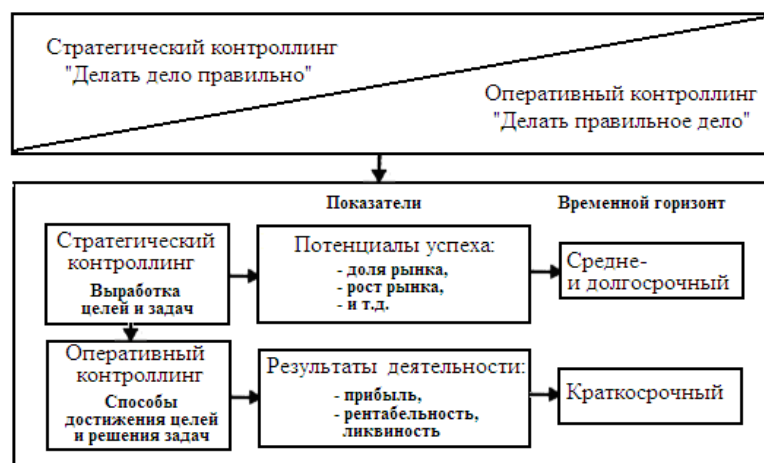


Рисунок 1.2 – Отличия основных видов контроллинга

Из рисунка 1.2 становится понятно, что стратегический контроллинг ориентируется на анализ сильных и слабых сторон, возможностей и угроз. А оперативный контроллинг опирается на внутренние источники информации. При этом главная цель оперативного контроллинга – организовать систему управления для достижения финансовых целей. В целом рассматриваются результаты исполнения бюджетов, оцениваются финансовые показатели, разрабатываются предложения.

Сравнительная характеристика стратегического и оперативного видов контроллинга представлена в табл. 1.5.

Таблица 1.5 – Сравнительная характеристика стратегического и оперативного видов контроллинга

| Наименование показателя | Стратегический контроллинг | Оперативный Контроллинг |
|-------------------------|---|---|
| Уровень управления | Стратегический | Оперативный |
| Иерархические уровни | Уровень высшего руководства | Все уровни с упором на среднее звено управления |
| Ориентация | Внешняя и внутренняя среда предприятия | Экономическая эффективность и рентабельность предприятия |
| Временной горизонт | Акцент на долгосрочные аспекты | Акцент на средне- и кратко-срочные аспекты |
| Цели | - обеспечение выживаемости предприятия на рынке; - антикризисная политика; - поддержание потенциала успеха; - установление стратегических целей предприятия; | - обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия; - руководство контроллингом (стратегическое и оперативное планирование); |

Окончания таблицы 1.5

| Наименование показателя | Стратегический контроллинг | Оперативный контроллинг |
|-------------------------|---|---|
| | - разработка альтернатив; - анализ внешней и внутренней среды предприятия; - определение возможностей и угроз | - определение возможностей и угроз для тактики; - определение показателей в соответствии с установленными текущими целями и задачами |
| Задачи | - определение основных показателей в соответствии с установленными стратегическими целями; - сравнительный анализ плановых и фактических показателей; - анализ экономической эффективности деятельности предприятия | - сравнение фактических и плановых показателей; - выявление причин отклонений; - анализ влияния отклонений на выполнение текущих планов; - мотивация сотрудников; - создание системы принятия управленческих решений по отклонениям |
| Информация | Из внешней среды | Показатели предприятия |
| Охват | Концентрация на отдельных важных позициях | Концентрация на функциональных областях |
| Контролируемые величины | Потенциал роста, успех на рынке | Прибыль, рентабельность, ликвидность и др. |

Итак, основное отличие между стратегическим и оперативным контроллингом заключается в том, что в первом доминирует самоконтроль, он рассчитан на перспективу, включает эффективное использование преимуществ, создает новые потенциалы успешной деятельности в долгосрочной перспективе. Во втором доминирует контроль со стороны, он рассчитан на конкретный результат в краткосрочном периоде, включает задачи количественных значений уровня рентабельности, ликвидности или прибыли предприятия. При этом первый определяет цели и задачи для второго. При первом варианте главный контроллер подчиняется руководителю предприятия. На него возлагается «обобщение рекомендаций, установление контактов с лицами, принимающими решение, он координирует деятельность централизованных служб контроллинга в области стратегического и оперативного планирования, анализа плановых и фактических показателей, берет на себя обработку специальных поручений от руководителя фирмы, особых заказов и заданий от лиц, принимающих управленческие решения» [42].

При втором варианте предполагается «делегирование части задач централизованной службы контроллинга структурным подразделениям, филиалам, дочерним организациям и др. Однако, при этом в подчинении главного контроллера остаются контроллеры по маркетингу, по логистике, по ВЭС (внешне-экономическим связям), по ресурсам предприятия» [24, с. 85].

Отметим также, что ситуационный контроллинг заключается в регулировании исполнения оперативного и стратегического планов. Цель ситуационного контроллинга – обоснование причин отклонений и совместно с менеджментом предприятия выработка корректирующих действий. Но анализ выявленных отклонений не может быть тотальным.

Ситуационный контроллинг заключается в регулировании исполнения оперативного плана. Диспозитивный контроллинг – это план-фактное сопоставления оперативного плана, выявление отклонений и принятие решений об обратном воздействии на бизнес-процессы, в случае, если выявленные отклонения ставят под сомнение достижение оперативных целей. Другими словами, в процессе ситуационного контроллинга для достижения оперативных целей предлагаются мероприятия по изменению диспозиции текущего состояния деятельности компании.

К сфере функциональных компетенций контроллинга, как правило, принадлежит и внутренний аудит как совокупность процедур по проверке соответствия фактического состояния объекта аудита нормативному.

В целях контроллинга, Ю.С. Лаута и Б.И. Герасимов предлагают: «предприятие делится не по звеньям, выполняющим какие-либо функции, а по центрам финансового учета. Такая детализация позволяет максимально объективно диагностировать состояние предприятия. Управленческие функции делегируются структурным звеньям среднего уровня».

Для преодоления проблем каждой организации следует прежде проанализировать их причины и найти средства, которые позволят их предотвратить. Затем следует обратить внимание на обучение сотрудников,

найти семинар или симпозиум, который помог бы раскрыть преимущества контроллинга. Только на такой почве можно будет начинать разрабатывать указанную систему. К внедрению новой системы нужно привлекать только опытных сотрудников и четко разграничивать их функции, делать акцент на опыт передовых предприятий.

Таким образом, контроллинг представляет собой оптимальное планирование хозяйственной деятельности предприятия, неотъемлемую часть работы контроллера, а также контролируемую систему, обеспечивающую своевременное выявление отклонений и принятие оперативных управленческих решений.

1.2 Цели, задачи, инструменты и методы финансового контроллинга

Экономисты выделяют «в общей системе контроллинга один из его центральных блоков – финансовый контроллинг. Он представляет собой контролируемую систему, которая обеспечивает концентрацию контрольных действий на наиболее приоритетных направлениях финансовой деятельности, своевременное выявление отклонений фактических результатов от предусмотренных и принятие оперативных управленческих решений по исправлению выявленных отклонений» [15].

Обычно, рассматривая финансовый контроллинг, исходят из неоднозначности этого понятия, вследствие этого он рассматривается с двух позиций: во-первых, как система и во-вторых – как процесс.

При изучении финансового контроллинга как системы, следует изучить, какова структура системы, ее компоненты, функции каждого компонента структуры и т.д.

Итак, структура финансового контроллинга – это совокупность подсистем управленческого учета, информационного обеспечения, планирования и мониторинга. Основные ее компоненты – это эффективная

работа предприятия или философия доходности и прибыльности; формирование стратегических и тактических целей предприятия; решение задач целевого управления; разбиение задач на циклы.

Основными целями контроллинга являются планирование, управление, контроль, информационное обеспечение мероприятий в области финансов. Отсюда, контроллинг синтезирует инструменты и методы менеджмента, логистики, бухгалтерского учета и т.п. Кроме того, контроллинг рассматривается в качестве сравнения плановых и фактических показателей, выполненных на более высоком организационном уровне, чем при анализе.

Контроллинг прогнозирует хозяйственную деятельность предприятия, оптимизирует соотношения затрат и полученных результатов, предвидит результаты деятельности; принимает эффективные управленческие решения. Наиболее важным является то, что контроллинг позволяет обнаружить и исключить слабые места до того, как они становятся негативными факторами.

С другой стороны, как указывает Н.Г. Кондрашова, «основная задача любого контроля и учета – это обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений. Тогда имеет место системнозависимый характер учетной деятельности» [27].

Другими словами, – это неразрывная связь технологий учета с технологиями управления предприятием или его отделами.

Для того, чтобы успешно выполнять цели и задачи, а также структурировать указанные выше компоненты, финансовый контроллинг должен быть гибким, т.е. должен уметь приспосабливаться к изменениям внутренней и внешней среды предприятия. Наибольшая сложность представляет динамика показателей, согласно которой потребуются корректировать систему финансового контроллинга.

При изучении финансового контроллинга как процесса следует учитывать управленческий процесс как достижение целей предприятия.

Следует отметить, что моделирование процесса финансового контроллинга возможно лишь после его полной идентификации. Финансовый контроллинг как процесс представляет собой несколько стадий:

- стратегический анализ;
- выработку альтернативных вариантов стратегий;
- выбор эффективной стратегии из выделенных вариантов;
- разработку дерева целей;
- иерархию приоритетов стратегических целей и тактических задач, их соподчиненность и координацию;
- разработку механизма реализации стратегии и тактики, дерева целей;
- оценку эффективности инструментов и конкретных технологий;
- формирование системы предполагаемых результатов;
- формирование адекватной системы финансового контроля.

После прохождения указанных стадий осуществляется проверка соответствия системы контроля целям, стратегии и тактическим задачам; поставленным целям – механизму реализации и предполагаемым результатам; ожидаемых результатов с фактически полученными результатами и в заключение – корректировка стратегии, тактики, механизмов реализации в целом по системе план – факт – отклонение.

Т.Ю. Теплякова указывает: «основная задача финансового управления предприятием заключается в поддержании рентабельности и обеспечении ликвидности, т. е. способности предприятия в любой момент времени выполнять свои платежные обязательства. В соответствии со своей сервисной функцией в сфере финансового управления предприятием контроллинг обеспечивает:

- участие в формировании специфических для предприятия источников финансирования, стратегий финансирования и мероприятий по финансированию с учетом всех планов;

- составление укрупнений планов – балансов и отчетов о финансовых результатах, участие в формировании долго- и краткосрочных финансовых планов;

- текущий контроль за исполнением плана и контроль важнейших финансовых показателей;

- составление финансовых сообщений по анализу отклонений и разработку предложений по управленческим мероприятиям» [40, с. 49].

К задачам финансового контроллинга «относятся:

- обеспечение ликвидности предприятия;

- согласование финансового учета и внутреннего производственного учета с тем, чтобы, например, последствия введения новых продуктов или расширения рынка проявлялись не только в расчетах результата, но и в плане – балансе и отчете о прибылях/убытках;

- прояснение с помощью бюджетирования взаимосвязи между внутренними и внешними (для предприятия) сферами, поскольку именно посредством бюджета осуществляется управление имеющимися (финансовыми) ресурсами на уровне отдельных источников успеха (например, групп продуктов);

- использование на практике финансово-экономических показателей» [40, с. 51].

Финансовый контроллинг должен обеспечить ликвидность, т.е. способность предприятия неограниченно в любой момент времени выполнить свои обязательства по выплатам денежных средств.

Финансисты считают, что «поддержание ликвидности подразумевает следующие направления деятельности финансового контроллинга:

- структурное поддержание ликвидности;

- текущее обеспечение ликвидности;

- поддержание ликвидных резервов;

- финансирование» [26].

Итак, основная задача финансового контроллинга – «обеспечение ликвидности, понимаемой как способность предприятия неограниченно в любой момент времени выполнять свои обязательства по выплатам денежных средств. Поддержание постоянной платежеспособности должно осуществляться наряду с достижением заданного уровня рентабельности» [17, с. 32].

Тем не менее, не все так однозначно. Имеются и другие взгляды на данный вопрос. Так, например, С.Г. Фалько в рамках стратегического контроллинга предполагает, что «контролеры должны содействовать менеджменту в выработке миссии компании, установлении ключевых целевых показателей деятельности, разработке стратегии их достижения, определении факторов успеха и разработке мероприятий, необходимых для достижения поставленных целей. Кроме того, они должны предложить методику перманентного мониторинга жизнеспособности выработанного стратегического плана, участвовать в создании информационной системы раннего обнаружения отклонений от намеченного пути и содействовать менеджменту в необходимой адаптации стратегического плана и мероприятий по достижению поставленных целей к изменяющимся условиям среды..» [42, с. 170].

При этом, например, О.В. Конева считает, что «ликвидность предприятия поддерживает деятельность финансового контроллинга по следующим направлениям:

- структурное поддержание ликвидности;
- текущее обеспечение ликвидности;
- поддержание ликвидных резервов;
- финансирование» [28].

Основной принцип концепции финансового контроллинга основан на оперативном сравнении основных плановых и фактических показателей. При этом цель ее – выявление отклонений между этими показателями и определение взаимосвязи и взаимозависимости отклонений.

Принципами, на основе которых строится система финансового контроллинга являются:

- направленность на реализацию финансовой стратегии, который должен отражать основные приоритеты финансового развития предприятия;
- многофункциональность - обеспечение в финансовом контроле приоритетных показателей финансового развития, возможности сравнения контролируемых показателей, обеспечение взаимосвязи контролируемых финансовых показателей с другими;
- ориентированность на количественные стандарты – контролируемые стандарты деятельности выражаются конкретными количественными показателями. Качественные аспекты также выражаются в количественной системе стандартов. Производится это для того, чтобы показатели могли быть сравнимыми;
- соответствие методам финансового анализа и планирования. Первый показывает фактически достигнутые результаты, второй представляет собой плановые стандарты, что можно использовать для финансового контроля;
- своевременность операций – основное условие в том, чтобы финансовый контроллинг мог предупредить кризис или устранить проблемы вовремя, пока не наступили тяжелые времена;
- гибкость – умение приспособиться к новым ситуациям на рынке, финансовым инструментам деятельности, технологиям и методам;
- простота построения – финансовый контроллинг должен требовать меньших усилий, чтобы менеджеры не боялись рисков;
- экономичность – минимизация расходов с позиций их адекватности эффекту финансового контроля, объем расходов не должен превышать размера эффекта осуществления финансового контроллинга.

В качестве основных функций финансового контроллинга можно представить следующие:

- наблюдение за реализацией заданий, установленных системой запланированных финансовых показателей и общих нормативов;

- измерение степени отклонения фактических результатов финансовой деятельности от предусмотренных;
- диагностика отклонений и существенного снижения темпов финансового развития предприятия;
- нормализация финансовой деятельности вследствие разработки оперативных управленческих решений;
- корректировка планов при изменении внешней или внутренней финансовой среды предприятия, конъюнктуры рынка, сферы и видов деятельности и т.п.

В соответствии со своей сервисной функцией финансовый контроллинг обеспечивает:

- участие в формировании специфических для предприятия источников финансирования, стратегий финансирования и мероприятий по финансированию с учетом всех планов;
- составление укрупненных планов-балансов и отчетов о финансовых результатах, формирование долго- и краткосрочных финансовых планов;
- текущий контроль за исполнением плана и контроль важнейших финансовых показателей;
- составление финансовых сообщений по анализу отклонений и разработку предложений по управленческим мероприятиям в деятельности предприятия;
- обеспечение ликвидности предприятия; согласование финансового учета и внутреннего производственного учета с целью последующего введения новых товаров или расширения рынка проявлялись не только в расчетах результата, но и в плане-балансе и отчете о прибылях/убытках;
- прояснение с помощью финансового контроллинга взаимосвязи между внутренними и внешними (для предприятия) сферами, поскольку именно посредством бюджета осуществляется управление имеющимися (финансовыми) ресурсами на уровне отдельных источников успеха (например, групп продуктов);

- использование на практике финансово-экономических показателей.

Если описывать в общем, то к инструментальным аспектам финансового контроллинга относятся: система отчетности, система сбалансированных показателей, управление стоимостью компании, процессно-ориентированное управление, бюджетирование, управление рисками.

Бюджетирование является логическим продолжением философии процессно-ориентированного управления. Традиционная природа бюджетирования, прижившаяся в российской модели управления, фактически оправдывает расходы и покрывает бесполезные затраты, тем самым окутывая организацию пеленой корпоративных интриг. Контроллинг же позволяет избежать подобных проблем, так как предполагает процессно-ориентированное бюджетирование с использованием сценарного планирования и распределением ресурсов в соответствии с реальными потребностями сотрудников. Воплощение данной стратегии подразумевает постоянный выбор из возможных вариантов действий, отражающих различные возможности с разными потребностями в средствах производства. Система контроллинга делает процесс распределения ресурсов более гибким, делегируя право принимать решения на исполнительский уровень» [34].

Таким образом, основной целью финансового контроллинга является ориентация, а основной задачей – обеспечение прибыльности, ликвидности и платежеспособности предприятия. Рассмотренные выше принципы, функции финансового контроллинга дают четкую картину его организации. Далее следует рассмотреть инструменты и методы финансового контроллинга.

1.3 Организационные аспекты внедрения финансового контроллинга

Организацию финансового контроллинга следует рассматривать как технологию введения контроллинга в организационную структуру. При этом

удобнее сначала определиться с технологией внедрения и уже потом менять под нее организационную структуру предприятия.

Отметим, что если предприятие имеет филиалы, то в его структуру следует включить подразделение, курирующее эту филиальную сеть. Хотя, если организационная структура такого предприятия не интегрирована, то остается проблема взаимодействия бухгалтерии и финансового контроллинга.

Технология внедрения финансового контроллинга хозяйствующего субъекта реализуется следующим образом:

1 Принимается решение о разработке системы финансового контроллинга на предприятии.

2 Проводится диагностика имеющейся системы управления, для чего внимание акцентируется на состоянии системы планирования, наличии определенных барьеров и состоянии системы учета затрат по местам возникновения, а также по видам продукции.

3 Разрабатывается концепция развитой системы управления предприятием. Здесь формируется техническое задание на построение системы управления и на разработку системы финансового контроллинга. Идеальная модель управления строится на анализе практики уже существующих лучших предприятий, а также на основе тенденций современного менеджмента. При этом организационная структура должна быстро подстраиваться к изменяющимся условиям окружающей среды, персонал должен мыслить категориями выгоды для предприятия в целом, коммуникационные барьеры должны снижаться путем перехода от функционального к процессному менеджменту, система управленческого учета должна позволять видеть работу отделов, оперативные планы предприятия должны быть согласованы, руководство обязано хорошо знать факторы успеха своего предприятия, конкурентов и рынка; мобильность и гибкость управленческого персонала должны быть высокими и стремиться к самоорганизации.

4 Формируется инструментальная база финансового контроллинга и создается служба контроллинга для изменения организационной структуры предприятия. Именно на этом этапе контроллер выбирает методы, методики и инструментарий и обосновывает их использование.

5 Вводится финансовый контроллинг в текущую деятельность предприятия. Контроллер демонстрирует действенность разработанных и выбранных им инструментов, доказывает важность высшему руководству иметь систему, позволяющую осуществлять «прозрачный» менеджмент.

6 Упрочить позиции контроллеров. При этом важно взаимное доверие, совместная работа и партнерская коммуникация, чтобы менеджеры были довольны результатами деятельности контроллеров. Служба контроллинга получает должна получить высокий иерархический уровень в организационной структуре предприятия, и расширить спектр решаемых задач.

7 Значительность и значимость финансового контроллинга. На данном этапе финансовый контроллинг должен получить полное признание. Контроллер выступает в качестве модератора при формировании показателей деятельности предприятия и налаживает сотрудничество с менеджерами высшего звена. Финансовый контроллинг распространяется в функциональных подразделениях (может быть создан контроллинг маркетинга, контроллинг логистики, контроллинг научно-исследовательских разработок и т.п.).

8 Впоследствии функции, задачи и инструментарий финансового контроллинга регулярно совершенствуются в соответствии с изменениями внешней среды, внедряются более совершенные методики планирования и прогнозирования, анализа рисков и потенциалов предприятия.

От организационной структуры предприятия зависит вся финансовая структура. Начальники подразделений не должны отвечать за ресурсы, которыми они не распоряжаются и за результаты, на которые они не влияют. Тем не менее, руководители всех уровней должны участвовать в разработке

бюджетов своих подразделений. При этом подсистема финансового контроллинга распространяется на все отделы предприятия.

Финансовая структура делит предприятие «не по звеньям или функциям, а по центрам финансовой ответственности. Именно такая структура позволяет четко отслеживать потоки денежных средств и контролировать источники возникновения доходов и расходов, а детализация учета позволяет максимально объективно диагностировать состояние компании» [45, с. 395].

В.А. Ивлев и Т.В. Попова указывают, что «подсистема контроллинга определяет центры ответственности и организует следующие элементы управления:

- планирование и контроллинг, которые формируются на основе центров ответственности производственно-хозяйственной системы;
- систему управленческого учета, построенную на основе центров ответственности и их бюджетов;
- информационные потоки (документооборот), которые позволяют оперативно фиксировать текущее состояние выполнения бюджетов центров ответственности;
- мониторинг и анализ результатов финансово хозяйственной деятельности предприятия, выявление причин отклонений и формирование действий персонала в рамках центров ответственности» [23, с. 169].

В настоящее время Центры финансовой ответственности все чаще используются в финансовом контроллинге. Они бывают нескольких видов: «центры прибыли (профит-центры), центры инвестиций (венчур-центры), центры затрат (затратные центры). Иногда выделяют и четвертый вид ЦФО – центр доходов» [16].

Структура центров ответственности разделяется по уровням управления в зависимости от их подчиненности, целей и задач планирования и контроля. Каждый уровень решает вопросы о необходимости составления определенных бюджетов. Например, «может быть принято решение о

создании бюджетов ЦФО первого и второго уровней. Тогда расходы ЦФО третьего уровня будут входить отдельной строкой в бюджеты ЦФО высоких уровней» [46, с. 11].

Для получения комплексной оценки деятельности центров ответственности вводятся сбалансированная система контрольных показателей производственно-хозяйственной деятельности (Balanced Scorecard).

Эффективность работы центров ответственности определяется сравнением плановых и фактических значений указанных выше показателей. Руководитель центра ответственности сравнивает данные по контрольным показателям, принимает оперативные меры для достижения более высоких показателей деятельности центра. Финансовая структура предприятия оформляется Положением о финансовой структуре.

После проведения децентрализации управления, менеджеры могут «без согласования с руководством оперативно принимать решения по определенным вопросам, на определенную денежную сумму. Происходит распределение ответственности между менеджерами по планированию, контролю затрат и результатов деятельности подразделений» [47, с. 62].

Бюджеты центров представляют собой перечень доходов и расходов по операциям, ведущим в центре на планируемый период. Необходимо также связать бюджеты, входящие в состав основного бюджета предприятия, а также с бюджетами отделов. Например, бюджет закупок, определяющий потребность в ресурсах предприятия, в то же время является бюджетом центра финансовой ответственности отдела снабжения. Для разных типов организационных структур используются разные виды объединения бюджетов центров финансовой ответственности.

Проект создания центров финансовой ответственности представила И.А.Абрамова.

Она предлагает разбить проект следующим образом:

- 1 Проведение управленческой и финансовой диагностики предприятия.

2 Разработка концепции системы контроллинга.

3 Разработка системы контроллинга (основные этапы и результаты работ по этому пункту представлены в табл. 1.6).

4 Автоматизация и обучение (этапы работы представлены в табл. 1.7) [8].

Итак, для повышения эффективности процесса управления финансовой деятельностью предприятия, необходимо внедрение системы финансового контроллинга. Наиболее приемлемым методом является метод создания центров финансовой ответственности.

Отметим, что в связи с удаленностью от центра, проблематичным внедрение контроллинга становится на территории Красноярского края и еще более сложным – по сферам деятельности, и в частности в сфере фармации.

Таблица 1.6 – Разработка системы финансового контроллинга

| Этапы работ | Документы | Результаты |
|--|---|--|
| 1 Разработка финансовой структуры компании | Положение о структуре ЦФО | Выделение ЦФО, их распределение по уровням |
| 2 Формирование системы показателей | Методика формирования показателей | Система показателей деятельности центров финансовой ответственности |
| 3 Разработка схемы контроллинга, отражающей основные бизнес-процессы | Схема контроллинга | Определение видов бюджетов для целей планирования. Определение взаимосвязи между бюджетами |
| 4 Разработка системы бюджетных форм | Положение о системе контроллинга Комплект форм | Определение формата и информационного содержания каждой бюджетной формы. Составление таблиц, в которых указаны наименование форм и состав используемых в них показателей |
| 5 Разработка методики заполнения бюджетных форм мастер-бюджета | Методика | Определение первичной документации, из которой необходимо брать данные для составления бюджетов. Определение регламента формирования бюджетов. Определение взаимосвязи показателей в бюджетах |
| 6 Разработка бюджетов центров финансовой ответственности | Комплект бюджетных форм | Определение формата и информационного содержания каждой бюджетной формы |
| 8 Разработка регламентов взаимодействия | Регламент. Ограничение доступа | Разработка регламента документооборота и доступа к конкретной информации |
| 9 Разработка форм бюджетного контроля | Приказ | Определение форм контроля за составлением бюджетов. Сравнение фактических показателей с |

| | | |
|---------------------------------------|------------------------------|-------------------------------|
| | | плановыми и анализ отклонений |
| 10 Интеграция с системой планирования | Инструкции по рабочим местам | |

Таблица 1.7 – Автоматизация и обучение

| Этапы работ | Документы | Результаты |
|-----------------------------|--|--|
| Выбор системы автоматизации | Техническое задание на автоматизацию и др. | Внедрение системы автоматизации |
| Обучение персонала | Программа подготовки и обучения | Получение необходимых навыков специалистами среднего и высшего управленческого звена по построению и эксплуатации системы контроллинга |

Экономика Красноярского региона мало соответствует современным требованиям рынка. Существует явная проблема экономической нестабильности, следствием которой является низкий уровень внедряемых инноваций. Для аптечных организаций Красноярского края проблема заключается в том, что знания в области контроллинга могут приобретаться только на курсах в консалтинговых фирмах, что предполагает дополнительные затраты. При этом часто консалтинговые фирмы синонимизируют специализации «Управленческий учет» и «Контроллинг», а программы подготовки имеют существенные отличия по структуре и содержанию от оригинала.

Внедрение системы контроллинга в сферу деятельности аптек предполагает образование нового отдела, а потому и частичное изменение структуры предприятия. Впоследствии изменятся и условия функционирования других отделов, что может нести с собой сложности или даже нанести вред производственному процессу в целом. Кроме того, направленные на производство лекарств и их продажу, а также продажу сопутствующих медицинских средств, в аптечных организациях Красноярского региона такие системы отсутствуют, что показывает непонимание новых управленческих знаний, а также отсутствие опыта, на который можно было бы опираться. Однако, именно внедрение контроллинга позволит совершенствовать деятельность аптек.

В качестве модели предлагается создание полноценного центра финансовой ответственности внутри организации, который, в свою очередь, может включать центр дохода, центр прибыли, центр затрат. В новых условиях планирования и контроллинга деятельность предприятия должна быть прозрачной, поэтому в рамках контроллинга обосновывается планирование и контроль затрат и результатов, ведется учет затрат по видам и местам возникновения и калькуляции. Вновь создаваемый отдел контроллинга в аптечных организациях Красноярского края должен будет отслеживать и регулировать деятельность каждого сотрудника.

Таким образом, для внедрения финансового контроллинга следует провести децентрализацию структуры предприятия. До этого необходимо сформировать центры финансовой ответственности, а также распределить их по уровням в зависимости от подчинения. Затем следует определить основные показатели деятельности центров. Для контроля важно ввести персонализацию учетных документов. Для того, чтобы планировать деятельность, менеджеры центров составляют бюджеты и представляют отчетность по фактическим затратам и результатам в разрезе бюджетов. Очень важно определить персональную ответственность каждого менеджера за бюджетные показатели и принятие решений по своему центру. Основной проблемой для аптечных организаций Красноярского края является неэффективное планирование. Несмотря на высокую затратность, оптимальным решением существующих проблем может стать разработка и внедрение системы контроллинга при помощи метода создания центров финансовой ответственности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной магистерской диссертации было проведено исследование системы финансового контроллинга применительно к самой большой в Красноярском регионе фармацевтической компании, которое носит название «Губернские аптеки». Количество структурных подразделений в различных районах Красноярского края на сегодняшний день превышает 240.

В первом разделе данной магистерской диссертации было проведено исследование понятия контроллинг, выявлены основные отличия данной системы от управленческого учета и контроля. Финансовый контроллинг является важной составляющей общей системы контроллинга, целью которой является обеспечение финансовой устойчивости и ликвидности предприятия. Его основная функция – информационно-аналитическая поддержка процесса управления.

Далее был проведен анализ исследуемого предприятия. ГПКК "Губернские аптеки" занимает лидирующее положение на фармацевтическом рынке г. Красноярска и Красноярского края. Основной вид деятельности – розничная торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, косметическими и парфюмерными товарами.

Анализ финансово-экономической деятельности исследуемой организации показал двоякие результаты. С одной стороны, предприятие имеет большой товароборот, валовая прибыль регулярно растет, увеличивается чистая прибыль. С другой стороны, себестоимость товаров тоже достаточно велика, уровень расходов высок, рентабельность в целом по предприятию за исследуемый период снижается.

Таким образом, для предприятия целесообразно внедрить систему финансового контроллинга, которая обеспечит более четкий контроль, позволит избежать ошибок в планировании, своевременно реагировать на проблемы путем принятия обоснованных управленческих решений.

Основной проблемой для аптечных организаций Красноярского края является неэффективное планирование. Также анализ позволил выявить основную проблему предприятия – наличие ошибок в документации. От специалистов требуется внимательное оформление и соблюдение определенного алгоритма движения пакета документов. Однако, вследствие неправильного оформления, доставки не полного пакета, не соблюдения алгоритма его движения, лекарственные препараты поступают не по списку, пропадают или залеживаются на складах. Потеря времени приводит к истечению срока годности лекарственных средств, что также увеличивает финансовые потери.

По розничным продажам таких действий провести невозможно в связи с многочисленностью, неоднородностью и непостоянством потребителей продукции ГПКК «Губернские аптеки», а также значительной отдаленности многих потребителей от головного офиса.

Кроме того, при продаже лекарств в аптеке присутствуют практически все виды затрат, обычно включаемые в себестоимость, тогда как при продаже по льготным заказам затраты транспортные расходы не входят в себестоимость, а исчисляются по цене товара.

В данной диссертационной работе были учтены отраслевые особенности исследуемой организации. При этом основное внимание уделяется планированию и достижению определенных значений показателей, которые закрепляются за ЦФО «Розничные продажи», ЦФО «Льготные продажи» и ЦФУ «Общие показатели»,

В свою очередь, каждый Центр руководствуется только собственным пониманием уровня доходов и затрат и целевыми показателями, которые спускаются «сверху». Поэтому, внедряя систему контроллинга именно как подход к управлению предприятием, за ЦФО в первую очередь должны закрепляться показатели, на которые он может влиять своей деятельностью, а, следовательно, и отвечать за них. От распределения функций и обязанностей подразделений и должностных лиц компании, их полномочий и

ответственности во многом зависит эффективность деятельности предприятия.

Внедрение предложенной модели позволит предприятию сэкономить финансовые ресурсы, сократить непроизводительные затраты, достигнуть гибкости в управлении и контроле за себестоимостью продукции.

Для уменьшения и даже полного исключения ошибок в финансовой документации было предложено при внедрении системы контроллинга разработать систему бюджетов, ответственность за которые возложить на специалистов головного офиса. Также предложено создать систему бюджетов предприятия фармацевтической отрасли, которая учитывает розничную реализацию лекарств и по льготным рецептам. Кроме того, рекомендовано внедрить электронный документооборот, который разместить на сайте предприятия. Создание электронных шаблонов пакетов документов полностью исключит человеческий фактор, а значит и ошибки в оформлении документов.

Для реализации внедрения системы финансового контроллинга, а в частности бюджетирования, был предложен программный продукт серии 1С – Предприятие. Согласно подсчетам общие вложения составят около 150 тыс. руб. Здесь уже учтены материальные затраты, заработная плата сотрудников, налоги с фонда оплаты труда, обучение персонала.

Предложенная система бюджетов предприятия фармацевтической отрасли, основанная на новой финансовой структуре предприятия, решает задачи распределения экономических ресурсов, позволяют влиять на ассортиментную и ценовую политику предприятия.

Таким образом, внедрение системы финансового контроллинга позволит предприятию:

- составлять более обоснованные прогнозы финансово-хозяйственной деятельности;
- вовремя обнаруживать наиболее проблемные места в управлении предприятием, используя инструменты многовариантного анализа;

- быстро подсчитать экономические последствия при возможных отклонениях от намеченного плана при помощи финансовых моделей и принять эффективное управленческое решение;

- скоординировать работу структурных подразделений и служб для достижения поставленной цели;

- повысить управляемость предприятием за счет оперативного отслеживания отклонений факта от плана и своевременного принятия решений.

Разработанная модель финансового контроллинга аптечных организаций учитывает отраслевые особенности, влияющие на организацию финансового контроллинга на предприятиях фармацевтической отрасли; таковыми являются: большое количество предлагаемой продукции, разнообразный ассортимент мелких товаров, централизованные поставки товаров для продажи, выделение льготных заказов федерального и регионального уровня, разнообразие пакетов документов по основной и дополнительной отчетности.

Данная система позволит экономить на штрафах за несвоевременное выполнение договорных условий, а также за счет уменьшения дебиторской и кредиторской задолженности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: [Электронный ресурс]: части первая, вторая и третья. // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: [Электронный ресурс]: части первая, вторая. // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Положение по бухгалтерскому учету: [Электронный ресурс]: «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>..
4. Положение по бухгалтерскому учету: [Электронный ресурс]: «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [Электронный ресурс]: // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» [Электронный ресурс]: // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс]: // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. приказом М–ва финансов Рос. Федерации от 29.12.1998г. № 34н ред. от 24.12.2010 г// Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

9. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов // Справочная правовая система Консультант плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Абрамова И.А. Ресурсы на будущее. Постановка бюджетирования в компаниях: основные аспекты и проблемы / И.А. Абрамова // Бухгалтер и компьютер. – 2013. – № 7. – С. 21-27.
11. Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг: учебник / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – Москва: Омега-Л, 2013. – 336 с.
12. Баканов М.И. Экономический анализ в торговле / М.И. Баканов. – М.: Экономика, 2011. – 320 с.
13. Бариленко В.И. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. Учебник и практикум / В.И. Бариленко [и др.]– Москва: Юрайт, 2015. – 456 с.
14. Бендерская О.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности на предприятии / О.Б. Бендерская, И.А. Слабинская. – Белгород: БГТУ им. В.Г. Шухова, 2011. – 452 с.
15. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс / И.А. Бланк. – Киев: Ника-Центр, 2014. – 656 с.
16. Бородушко И.В. Стратегическое планирование и контроллинг / И.В. Бородушко, Э.К. Васильева. – Санкт-Петербург: Питер, 2011. – 192 с. – С. 68.
17. Виткалова А.П. Внутрифирменное бюджетирование. / А.П. Виткалова. – Москва: Дашков и Ко, 2013. – 128 с.
18. Гавличек К. Влияние контроллинга на эффективность работы малых и средних фирм / К. Гавличек / Контроллинг, 2014. – №1 (51). – С. 32-44.
19. Горячева О.П. Модернизация корпоративного управления предприятиями сферы услуг на основе современных инструментов контроллинга / О.П. Горячева, Л.В. Лялюк // Вестник БГУ. – 2012. - № 2. – С. 17-23.

20. Горячева О.П. Стандартизация внутреннего аудита в организации : автореф. дисс. на соиск. уч. степ. к.э.н. / О.П. Горячева. – Новосибирск: НГУЭиУ, 2007.- 20 с.
21. Гусева И.Б. Проблемы становления и развития контроллинга в России / И.Б. Гусева // Проблемы теории и практики управления. – 2005. – № 6. – С. 80-84.
22. Гусева Л.П. Методы контроллинга и внутренний контроль качества: взаимосвязь и различия / Л.П. Гусева, И.И. Кульнева, Л.Ф. Лахина // Молодой ученый. – 2014. – № 21. – С. 294-298
23. Евсеева И.В. Контроллинг как составляющая управленческого учета / И.В.Евсеева // Современный бухучет, 2009. – № 5. – С. 39-42.
24. Ивлев В.А. Концепция контроллинга и функционально-стоимостной анализ / В.А. Ивлев, Т.В. Попова. – М.: ВИП Анатех, 2010. – 312 с.
25. Карминский А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский [и др]– Москва: Финансы и статистика, 2012. – 254 с.
26. Карминский А.М. Контроллинг / А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова. - М.: Форум, 2013. - 336 с.
27. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / В.В. Ковалев, О. Н. Волкова. – Москва: Проспект, 2011. – 424 с.
28. Кондрашова Н.Г. Контроллинг качества аудита: взаимосвязь управления и обеспечения качества в аудиторской организации / Н.Г. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 47. – С. 12-19.
29. Конева О.В. Инновационный подход к системе управления хозяйствующим субъектом / О.В. Конева // Вопросы экономики и права. – 2014. № 74. – С. 189-193.

30. Коноплицкий В.А. Экономический словарь. Толково-терминологический / В.А. Коноплицкий, А.И. Филина. – Москва: КНТ, 2014. – 624 с.
31. Костина Г.Ю. Рабочая система бюджетирования: техника внедрения / Г.Ю. Костина // Планово-экономический отдел, 2013. - № 2. – С. 147-162.
32. Лаута Ю.С. Создание системы контроллинга на промышленном предприятии / Ю.С. Лаута, Б.И. Герасимов. – Тамбов: ТГТУ, 2015. – 96 с.
33. Лебедев П. Контроллинг - организация «новых финансов» / П. Лебедев // Консультант, 2007. – № 1. – С. 2
34. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер / под ред. В.Б. Ивашкевич / Пер. с англ. Ю.Г. Жукова. – Москва: Финансы и статистика, 2014. – 304 с.
35. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Стандарты. – НП «ИВА», 2015. – С. 11.
36. Негашев Е.В. Аналитическое моделирование финансового состояния компании / Е.В.Негашев. – Москва: Инфра-М, 2014. – 186 .
37. Сацук Т.П. Модель системы показателей стратегического контроллинга торговой организации/ Т.П. Сацук, Т.В. Игнатова // Торговля в XXI веке: Труды VI Международной научно-практической конференции. – 2008.-С.206-208.
38. Сафаров А.В. Основные ошибки разработчиков систем управленческого учета / А.В. Сафаров, Т.В. Бабенкова // Управленческий учет. – 2005. – №6. – С. 42-44.
39. Татенко Г.И. Концепция контроллинга в вопросах стратегического менеджмента / Г.И. Татенко // Управленческий учет, 2009. – № 8. – С. 52-53.
40. Теплякова Т.Ю. Контроллинг / Т.Ю. Теплякова. – Ульяновск: УлГТУ, 2010. – 144 с.

41. Терминологический словарь финансового менеджера / под ред. А.В.Тюрина. - Москва: КноРус, 2016. – 684.
42. Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / С.Г. Фалько, А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак. – Москва: Финансы и статистика, 2012. – 254 с.
43. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов / С.Г.Фалько. – Москва: Финансы и статистика, 2008. – 272.
44. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х.Й. Фольмут / под ред. М.Л. Лукашевич, / пер. с англ. Е.Н. Тихоненковой <http://www.ozon.ru/person/353726/>. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 288 с.
45. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан, Х.Хунгенберг / под ред. М.Л. Лукашевича, Л.Г. Головач, Е.Н.Тихоненковой, А.А. Турчака / Пер. с англ. Г.В. Уваровой, А.Г.Чермошнюк. – Москва: Финансы и статистика, 2015. – 928 с.
46. Царапкин А.В. Необходимость внедрения контроллинга / А.В.Царапкин // Экономика и жизнь, 2003. – №15(292). – С. 9-12.
47. Шевчук Д.А. Бюджетирование. Самоучитель / Д.А. Шевчук. – Москва: ГроссМедиа, 2012. – 240 с.
48. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, [и др]. – Москва: Юнити, 2014. – 280 с.
49. Управление и экономика фармации. В 4 т. Т. 3 Экономика аптечных организаций / В.В. Дорофеева [и д.р.] - Москва: Академия, 2013. – 432 с.
50. Управление и экономика фармации. В 4 т. Т. 2. Учет в аптечных организациях: оперативный, бухгалтерский, налоговый : учеб. для вузов / под ред. Е. Е. Лоскутова. – Москва: Академия, 2014. – 448 с.
51. Учет в аптеках [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/?AUTHOR=apteka>