

В.А. КУНДИУС

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

Рекомендовано УМО по образованию  
в области финансов, учета и мировой экономики  
в качестве **учебного пособия**  
для студентов, обучающихся по специальности  
«Бухгалтерский учет и аудит»

КНОРУС • МОСКВА • 2016

**KnorusMedia**  
электронные версии книг

УДК 351/354(075.8)

ББК 65.053я73

К91

**Рецензенты:**

**В.Г. Гетьман**, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Финансового университета при Правительстве РФ, д-р экон. наук, проф.,

**О.П. Мамченко**, директор Международного института экономики, менеджмента и информационных систем ГОУ ВПО «Алтайский государственный университет», д-р экон. наук, проф.,

**А.М. Зубахин**, заведующий кафедрой экономики АПК ФГОУ ВПО АлтГАУ, д-р экон. наук, проф.

**Кундиус В.А.**

**К91** Управленческий анализ деятельности предприятий агропромышленного комплекса : учебное пособие / В.А. Кундиус. — М. : КНОРУС, 2016. — 392 с.

**ISBN 978-5-406-04675-3**

Рассмотрены особенности и специфика управленческого анализа в сфере сельского хозяйства и предприятий агропромышленного комплекса, от эффективной деятельности которых зависит продовольственное обеспечение страны, решение многих социально-экономических проблем.

*Для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Менеджмент». Может быть использовано студентами других экономических направлений, магистрантами, преподавателями и аспирантами в системе дополнительного профессионального образования, бизнес-образования, научными и практическими работниками в сферах экономики и менеджмента предприятий АПК и других сферах деятельности.*

**УДК 351/354(075.8)**

**ББК 65.053я73**

Кундиус Валентина Александровна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ  
АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА**

Сертификат соответствия № РОСС RU. АЕ51. Н 16604 от 07.07.2014.

Изд. № 9301. Формат 60×90/16.

Гарнитура «NewtonС». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 24,5. Уч.-изд. л. 19,5. Тираж 200 экз. Заказ № Р-812.

ООО «Издательство «КноРус».

117218, г. Москва, ул. Кедрова, д. 14, корп. 2.

Тел.: 8-495-741-46-28.

E-mail: office@knorus.ru <http://www.knorus.ru>

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленного издательством электронного оригинал-макета в типографии филиала ОАО «ТАТМЕДИА» «ПИК «Идел-Пресс».

420066, г. Казань, ул. Декабристов, д. 2.

E-mail: idelpress@mail.ru

**ISBN 978-5-406-04675-3**

© Кундиус В.А., 2016

© ООО «Издательство «КноРус», 2016

# ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение</b> . . . . .	6
<b>Глава 1. Теоретические основы управленческого анализа: принципы организации, цели и задачи</b>	
1.1. Сущность и цели управленческого анализа . . . . .	8
1.2. Управленческий анализ в системе экономических наук, основа принятия управленческих решений . . . . .	13
1.3. Специфика объекта, принципы и особенности управленческого анализа сельскохозяйственных и агропромышленных организаций . . . . .	20
1.4. Основные методы и этапы управленческого анализа . . . . .	30
1.5. Взаимодействие управленческого анализа и логистики, управленческий анализ, контроллинг и бюджетирование . . . . .	42
Контрольные вопросы и задания . . . . .	59
Контрольный тест . . . . .	60
<b>Глава 2. Информационное обеспечение управленческого анализа хозяйствующих субъектов агропромышленного комплекса</b>	
2.1. Особенности организации управленческого анализа в субъектах хозяйствования разного типа . . . . .	65
2.2. Классификация информационного обеспечения управленческого анализа . . . . .	70
2.3. Требования к информации для управленческого анализа, организация информационных потоков . . . . .	74
2.4. Управленческий учет — основа информационной базы управленческого анализа . . . . .	81
2.5. Влияние информационных технологий на организацию управленческого анализа . . . . .	84
Контрольные вопросы . . . . .	94
Контрольный тест . . . . .	95
<b>Глава 3. Методы и методики управленческого анализа для обоснования управленческих решений</b>	
3.1. Управленческие решения, принимаемые на основе анализа издержек, объема производства и прибыли . . . . .	98
3.2. Метод распределения затрат по видам деятельности, определения приоритетов (ABC — activity-based costing, ABC-метод, XYZ-анализ) . . . . .	108
3.3. Учет затрат при принятии управленческих решений о ценообразовании, справедливая цена . . . . .	119

3.4. Анализ рыночных процессов и конкурентоспособности фирмы . . . . .	128
3.5. Анализ экономического роста на микроэкономическом уровне . . . . .	147
Контрольные вопросы и задания . . . . .	158
Контрольный тест . . . . .	164

**Глава 4. Анализ себестоимости продукции и управление затратами  
в организации**

4.1. Калькулирование себестоимости продукции и классификация затрат . . . . .	167
4.2. Полная и ограниченная себестоимость. Анализ себестоимости по статьям затрат . . . . .	181
4.3. Оперативный анализ затрат производства на сельскохозяйственных и агропромышленных предприятиях на основе бюджетирования . . . . .	186
4.4. Понятие релевантности затрат и его использование в управленческом анализе. . . . .	205
4.5. Факторы снижения себестоимости продукции, затрат на ее производство . . . . .	210
Контрольные вопросы и задания . . . . .	222
Контрольный тест . . . . .	226
Методические указания . . . . .	229
План выводов . . . . .	230

**Глава 5. Анализ ресурсного потенциала, организационно-  
технического уровня, инноваций и других условий  
производства**

5.1. Анализ ресурсного потенциала и организационно- технического уровня . . . . .	231
5.2. Методы выбора инновационной стратегии. . . . .	250
5.3. Оценка эффективности инноваций . . . . .	255
5.4. Анализ мотивации . . . . .	260
5.5. Анализ других условий производства . . . . .	272
Контрольные вопросы и задания . . . . .	279
Контрольный тест . . . . .	281

**Глава 6. Анализ инвестиционной деятельности, бизнес-  
планирование на предприятиях агропромышленного  
комплекса**

6.1. Инвестиционная деятельность, методы отбора инвестиционных проектов . . . . .	285
--	-----

---

6.2. Содержание и роль бизнес-плана в оценке деятельности фирмы . . . . .	291
6.3. Этапы разработки и структура бизнес-плана . . . . .	296
6.4. Инвестиционные риски, их классификация, расчеты в бизнес-плане . . . . .	305
Контрольные вопросы и задания . . . . .	313
Контрольный тест . . . . .	315
<b>Глава 7. Стратегический управленческий анализ, SWOT-анализ и BSC при принятии управленческих решений</b>	
7.1. SWOT-анализ . . . . .	316
7.2. Сетевой анализ . . . . .	329
7.3. Основы методологии фундаментального анализа . . . . .	333
7.4. Этапы стратегического управленческого анализа с учетом STEP-факторов и конкурентного окружения сельскохозяйственного предприятия . . . . .	346
7.5. Прогнозирование рынка . . . . .	354
Контрольные вопросы и задания . . . . .	376
<b>Приложение 1.</b> Список наиболее известных общеупотребительных источников деловой информации . . . . .	379
<b>Приложение 2.</b> Показатели анализа организационно-технического управления . . . . .	381
<b>Приложение 3.</b> Классификация затрат . . . . .	384
<b>Литература.</b> . . . . .	387

# ВВЕДЕНИЕ

Развитие рыночных отношений и естественная ограниченность ресурсов требуют от предприятий, прежде всего сельскохозяйственных и агропромышленных, в современных условиях эффективных форм хозяйствования, управления производством и реализацией продукции, достижения конкурентоспособности производимой продукции и услуг, активизации инициативы и предприимчивости. Важная роль в реализации этих задач принадлежит анализу основных показателей производственно-экономической деятельности, а также позиционированию на внутреннем и внешнем рынках, конкурентоспособности и устойчивости предприятия. При этом формируется особый сегмент комплексного экономического анализа — управленческий анализ, результаты которого позволяют обосновать эффективные управленческие решения, включая стратегическое управление компанией (организацией).

В учебной экономической литературе управленческий анализ либо рассматривается как внутренний анализ издержек и факторов производства [33] в связи с управленческим учетом, либо отождествляется с контроллингом. При этом он включает в себя установление цели предприятия, текущий сбор и обработку информации для принятия управленческих решений, функции контроля отклонений фактических показателей деятельности предприятия от плановых, подготовку рекомендаций для принятия управленческих решений [85].

Современный управленческий анализ, рассматриваемый нами с позиций системного подхода, включает в себя наряду с внутренним управленческим анализом изучение факторов внешней среды, обоснование направлений стратегического управления издержками и стратегического позиционирования предприятия. В учебном пособии рассмотрен комплекс вопросов, связанных с актуальностью, методикой управленческого анализа, изучением маркетинговых стратегий и конкурентоспособности предприятия (фирмы), оценкой эффективности инновационных проектов, анализом мотивации, применением различных вариантов анализа затрат предприятия, процессом реализации целей фирмы на основе разработанного бизнес-плана.

Управленческий анализ основывается на научных достижениях различных предметов: экономической теории, анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, планирования, менеджмента, социологии и прогнозирования.

Целью учебного пособия является изучение студентами теоретических и практических основ управленческого анализа и оценки ситуации для принятия тактических и стратегических управленческих решений.

На основе результатов исследований, научных обобщений автора в книге рассмотрены особенности и специфика управленческого анализа в сфере сельского хозяйства и предприятий агропромышленного комплекса, от эффективной деятельности которых зависит продовольственное обеспечение страны, решение многих социально-экономических проблем.

В книге сочетаются новизна и результаты научных исследований с полнотой и доступностью изложения учебного материала, особое внимание уделено методическому обеспечению самостоятельной работы студентов. Пособие содержит задания для самостоятельной работы студентов, кейсы. Контрольные вопросы, тесты и задания, завершающие разделы учебного пособия, ориентированы на систематизацию, активизацию мышления, творческое восприятие материала, реальное применение полученных знаний на практике, принятие обоснованных управленческих решений.

Предлагаемое учебное пособие предназначено для студентов, обучающихся по специальностям 060 500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 060 800 «Менеджмент». Оно может быть использовано студентами других экономических направлений, магистрантами, преподавателями и аспирантами, в системе дополнительного профессионального образования, бизнес-образования, научными и практическими работниками в сферах экономики и менеджмента предприятий агропромышленного комплекса и других сфер деятельности, министерств и ведомств, занимающихся проблемами анализа и прогнозирования, развития агропромышленного комплекса Российской Федерации.

# ГЛАВА 1

---

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА: ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ

Управленческий анализ рассмотрен с позиции системного подхода как научная дисциплина в связи с другими экономическими науками. Теоретические основы управленческого анализа включают в себя сущность и цели управленческого анализа, предмет, объект исследования, принципы, методы и этапы проведения, особенности управленческого анализа в сельскохозяйственных и агропромышленных организациях, а также взаимодействие управленческого анализа и логистики, контроллинг и бюджетирование.

### 1.1. Сущность и цели управленческого анализа

**Анализ** (греч. *Analysis* — разложение) — метод научного исследования явлений и процессов, в основе которого изучение составных частей объекта, элементов изучаемой системы. Однако аналитические методы в ходе исторического развития стали настолько распространены в науке, что уже давно анализ воспринимается как синоним научного исследования вообще. С этой точки зрения в любой науке и в любом виде деятельности, подразумевающей возможности выбора одной из альтернатив, есть своя аналитическая составляющая. Количественный анализ в химии, семантический анализ в лингвистике — примеры таких аналитических разделов в естественных и гуманитарных науках. Широкое применение находит анализ и в экономике. Экономический анализ служит исходной отправной точкой планирования, прогнозирования, управления экономическими объектами и протекающими в них процессами.

Современные условия глобализации мировой экономики, неизбежное действие экономического закона возвышения потребностей



населения обострили проблему ограниченности ресурсов, прежде всего продовольственных, и обусловили необходимость рационального хозяйствования, постоянного мониторинга и анализа производственных, логистических и других затрат.

Составляющими управленческого анализа на современном этапе экономического развития являются внутренний ретроспективный (определение эффективности производственно-хозяйственной деятельности), оперативный анализ краткосрочных изменений на производстве и рынке и перспективный анализ, подразделяемый на краткосрочный и стратегический (рис. 1.1). Современный управленческий анализ нацелен на выявление позитивных результатов и проблем для принятия тактических и перспективных, стратегических, эффективных управленческих решений.

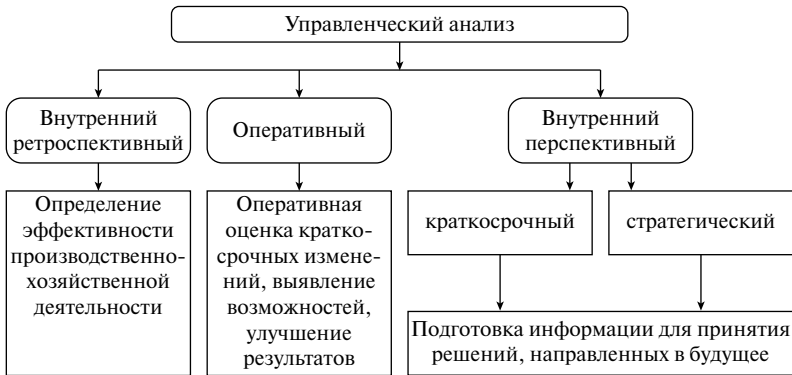


Рис. 1.1. Содержание управленческого анализа

Управленческий анализ дает возможность прогнозирования изменения затрат, производственных показателей и рыночной среды.

#### Система целей управленческого анализа:

- оценка места предприятия, сегментов бизнеса на рынке данного товара (определение организационно-технических возможностей предприятия; выявление конкурентоспособности продукции, емкости рынка);
- анализ ресурсных возможностей увеличения объема производства и продаж за счет лучшего использования основных факторов производства: средств и предметов труда и трудовых ресурсов;
- оценка возможных результатов производства и реализации продукции, факторов ускорения этих процессов;

- принятие управленческих решений по ассортименту и качеству продукции, запуску новых производств, диверсификации деятельности;
- выработка стратегии управления затратами на производство по отклонениям, центрам затрат, центрам ответственности;
- определение политики ценообразования;
- анализ взаимосвязи объема продаж, затрат и прибыли с целью управления безубыточностью производства.

**Субъектами** управленческого анализа являются руководство, менеджеры, специалисты, а также привлеченные аудиторы, эксперты и консультанты.

**Объектом изучения** управленческого анализа являются экономические системы предприятий, бизнес-процессы, совокупность хозяйственных процессов в организации. При этом сама по себе хозяйственная деятельность должна быть направлена на достижение цели (целей) всей организации. Такой же объект изучения имеют теория бухгалтерского учета, теория принятия управленческих решений и некоторые другие науки. Отличия заключаются в предмете исследования.

Объекты управленческого анализа предприятия — ресурсы (средства, предметы труда, трудовые ресурсы) и результаты (продукция и себестоимость), позиционирование на рынке, рыночная среда. Если рассматривать процессы воспроизводства и кругооборота капитала, то управленческий анализ охватывает материальные потоки групп «А», «Б» и частично «В» (процессы снабжения, производства и частично потребления). Таким образом, объекты управленческого анализа представлены гораздо шире, нежели только анализ затрат, что позволяет сформулировать систему целей управленческого анализа, а в соответствии с целями — определить основные задачи управленческого анализа:

- оценка хозяйственной ситуации и позиционирования на рынке;
- выявление положительных и отрицательных факторов и причин действующего состояния;
- подготовка принимаемых управленческих решений;
- выявление и мобилизация резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности.

Обобщая вышесказанное, можно дать определение управленческого анализа. **Управленческий анализ** — научная дисциплина, получившая обособление как сегмент комплексного экономического анализа бизнеса и бизнес-процессов в условиях рыночной экономики, обеспечивающая системное исследование, прогнозирование результатов деятельности при выборе стратегии и тактики хозяйствования.

**Предмет управленческого анализа** — управленческие отношения и бизнес-процессы хозяйственной и коммерческой деятельности предприятий, организаций, кластерных объединений. Управленческий анализ является при этом неотъемлемой функцией оперативного и стратегического управления бизнесом, обеспечивающего его конкурентоспособность и развитие, обоснования управленческих решений.

Управленческие решения, как и само управление, подразделяются на оперативные и стратегические. Соответственно их обоснование осуществляется на основе выводов оперативного и стратегического управленческого анализа.

Оперативный управленческий анализ необходим в каждодневной оперативной управленческой деятельности отдельных бизнесов, предприятий, организаций, объединений для принятия текущих управленческих решений, корректировки оперативных планов, в том числе по изменению объемов производства и продаж, технологии бизнес-процессов, отдельным видам затрат, каналам реализации и другим вопросам.

К раскрытию сущности стратегического анализа различные авторы подходят по-разному. Большинство из них рассматривают процесс стратегического анализа одновременно с процессом стратегического планирования. Одни считают, что процесс стратегического анализа порожден результатами изучения внутренней и внешней среды организации. Его цель — помочь организации капитализировать свои сильные стороны и минимизировать слабые, воспользоваться открывающимися возможностями и защититься от надвигающихся опасностей [49].

Другие авторы рассматривают процесс стратегического планирования вместе со стратегическим анализом как процесс разработки процедур и операций, необходимых для достижения будущего развития. Они различают планирование долгосрочное, которое считается реактивным по своей природе, и стратегическое, позволяющие организации планировать свое будущее развитие.

Третьи, не выделяя стратегический анализ, представляют стратегическое планирование как процесс организационного обновления и трансформации. Стратегическое планирование обеспечивает организацию инструментом адаптации ее услуг и деятельности для удовлетворения изменяющихся потребностей окружения.

Известный экономист И. Ансофф отождествляет процессы стратегического анализа и формулирования стратегии [12], не затрагивая вопросы оценки эффективности реализуемых стратегий.

Мы исходим из того, что посредством стратегического управленческого анализа происходит разложение исследуемого объекта (бизнеса или сегмента бизнеса) на составные части для более точного понимания и изучения. На стадии стратегического планирования учитываются результаты стратегического анализа. При этом процессы стратегического анализа и стратегического планирования в системе стратегического управления протекают в единстве. Детализация стратегического планирования реализуется в бизнес-планировании, разработке и реализации бизнес-проектов и бизнес-планов.

Проведение стратегического управленческого анализа позволяет создать основу построения стратегического управления в организации путем информационного обеспечения процессов формулирования миссии организации, целей, разработки и реализации бизнес-проектов и стратегий.

Целью любого анализа является экстраполяция или интерполяция его результатов на иные временные или пространственные объекты и на основе этого — выработка прогнозов относительно состояния этих объектов или достижения желаемых их состояний. Объекты изучения в экономических науках изначально имеют сложную структуру, характеризуются множеством системных связей, а поведение их не детерминировано. Даже простое описание экономических систем, а тем более принятие решений по управлению ими требует применения развернутого аналитического инструментария. В этой связи в экономических науках широкое распространение получили всевозможные классификации видов анализа, среди которых выделен управленческий.

Управленческий анализ — термин относительно новый, пока не нашедший широкого распространения ни в академической среде, ни среди практиков, менеджеров и экономистов. В связи с этим первой задачей, которая стоит перед исследователями этого направления анализа, — определить место управленческого анализа среди экономических наук. Ведь в качестве информационной базы управленческого анализа используется преимущественно экономическая информация: учетные данные, экономические показатели, финансовые нормативы. Все это позволяет отнести данный предмет к экономической сфере. Обобщающим, корневым понятием в этом контексте является понятие экономического анализа. В зависимости от того, что является объектом исследования в экономике, выделяют *макроэкономический анализ* и *микроэкономический*. Объектом первого являются целые экономики, отрасли и группы (кластеры) субъектов, объектом изучения второго — отдельные хозяйствующие субъекты.

Вторым основанием классификации видов экономического анализа, которое представляется нам принципиальным для понимания предмета управленческого анализа, является деление видов анализа по принципу возможности непосредственного использования их результатов на две группы — фундаментальные и прикладные аналитические дисциплины. Управленческий анализ относится к прикладным наукам и занимает определенное место в системе экономических наук.

## **1.2. Управленческий анализ в системе экономических наук, основа принятия управленческих решений**

В отличие от прочих направлений анализ хозяйственной деятельности традиционно был весьма глубоко проработанным разделом экономического знания в нашей стране. Начиная с 60-х гг. XX в. широкую известность получили труды А.Д. Шеремета, М.В. Мельник, В.В. Ковалева и других видных отечественных экономистов. Были разработаны, в том числе и нетрадиционные, изощренные методы обработки и интерпретации хозяйственных показателей. Однако произошедшие в последующие годы изменения в экономических условиях и отношениях обусловили дальнейшее развитие и совершенствование методов анализа и управления.

В западных странах аналитические методы совершенствовались параллельно с методами и практикой управления. Широкое распространение они получили лишь в эпоху бурного становления капиталистических форм хозяйствования. Отдельные методы и процедуры анализа (например, анализ безубыточности) получили широкое признание при принятии управленческих решений еще в начале XX в., однако наиболее сильный толчок развитию этих методов дало становление теории менеджмента, а также теории финансов уже в 60-е гг. XX в.

В настоящее время в зависимости от того, какова цель анализа хозяйственной деятельности, какова его информационная база и кто пользователи его результатов, в теории и практике аналитической работы выделяют две основные ветви этого вида анализа — финансовый и управленческий (рис. 1.2) [35].

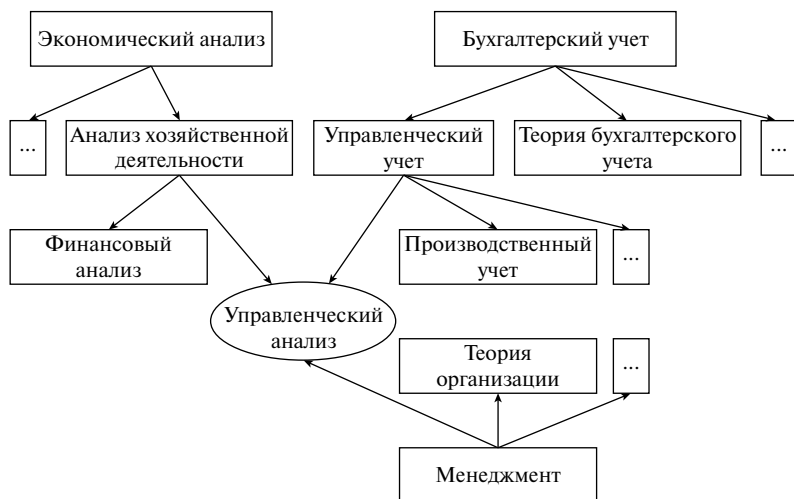


Рис. 1.2. Место управленческого анализа среди других наук

Цели и задачи финансового анализа определяются интересами и возможностями преимущественно внешних пользователей его результатов. Информационной базой, доступной для проведения процедур финансового анализа, является прежде всего бухгалтерская и финансовая отчетность. Основная цель такого анализа — возможность принятия решений относительно анализируемой организации внешними пользователями (кредиторами, контрагентами, инвесторами, не имеющими доступа к оперативному управлению организацией). Эти решения обычно касаются вопросов формирования собственной финансовой политики организаций, в интересах которых проводится анализ, — это могут быть вопросы кредитования, долговременного делового сотрудничества, приобретения доли анализируемой организации в собственность. В любом случае внешние пользователи не только не имеют возможности пользоваться внутренними данными организации, но и в большинстве случаев не имеют такой надобности.

Однако с точки зрения благополучия самой организации гораздо важнее проведение процедур управленческого анализа, который позволяет сформировать информационную основу принятия управленческих решений внутри организации ее менеджерами на всех уровнях управления.

Помимо целевой аудитории финансовый и управленческий виды анализа имеют еще одно принципиальное различие. Построенный

на основе данных финансовой отчетности, составленной *post factum*, финансовый анализ имеет ретроспективную направленность и позволяет оценить прежде всего результаты уже осуществленной деятельности. В то же время управленческий анализ всегда имеет перспективную направленность, поскольку с точки зрения принятия решений прошлые события и данные никакой ценности не представляют и могут служить лишь в качестве приблизительных, не очень надежных ориентиров на будущее. Значимость их становится вообще ничтожной в периоды кризисов и быстрых перемен во внешней или во внутренней бизнес-среде организации.

Таким образом, понимая анализ как синоним исследования вообще, мы рассматриваем управленческий анализ, с одной стороны, как составную часть экономического анализа, с другой стороны, как особую ветвь экономического знания, самостоятельную дисциплину со своим предметом, целями и методологией. Необходимость обособления управленческого анализа в отдельную научную дисциплину обусловлена прежде всего тем, что в условиях заметного усложнения структуры и содержания информационных потоков в организациях все четче проявляется практическая потребность в систематизации и формализации методов и методик сбора, обработки и представления информации, используемой в качестве базы принятия управленческих решений. Эта потребность вполне соответствует объективной закономерности выделения некоторых сегментов существующих наук в самостоятельные отрасли знания, т.е. дифференциации наук, с одной стороны, и взаимопроникновения, интеграции различных отраслей знания, с другой стороны. Не всегда можно провести четкую грань между управленческим анализом и управленческим учетом, менеджментом и теорией принятия решений. Тем не менее можно достаточно четко выделить объект, предмет, цели и задачи каждого из обозначенных научных направлений, их взаимосвязи и взаимодействие в процессе управления.

**Процесс управления** — это непрерывный, целенаправленный социально-экономический и организационно-технический процесс, осуществляемый с помощью различных методов и технических средств для оптимизации используемых ресурсов в достижении организационных целей и задач, если конкретизировать его понятие с учетом коммерческих целей предпринимательской деятельности.

В связи с рыночными преобразованиями в России идеи западных ученых, терминология рыночной экономики прочно вошли в науку и практику наших специалистов. При этом термин «менеджмент» постепенно заменил прежние «управление», «руководитель»,

«управленец», «начальник». По сути «он является аналогом термина „управление“, его синонимом... и применяется к управлению социально-экономическими процессами на уровне фирмы, действующей в рыночных условиях» [32]. Тем не менее стройной единой теории менеджмента в России еще не выработано. Однако при всем разнообразии определений менеджмента авторы, ученые, экономисты единодушны в одном — он является важнейшей категорией рыночной экономики и относится только к тем категориям фирм или предприятий, которые осуществляют свою деятельность в целях получения прибыли (предпринимательского дохода) независимо от характера такой деятельности. В Большом экономическом словаре А.Б. Борисова менеджмент определен как рациональное управление современным производством, тесно связанное с улучшением организации на основе постоянного внедрения новых принципов, форм, структур и методов управления с целью повышения эффективности производства, бизнеса [24]. Аналогичное определение дано в современном словаре иностранных слов. При этом авторы выделяют три важнейшие функции менеджмента:

- 1) принятие и реализация управленческих решений;
- 2) мотивация всех участников предпринимательской деятельности;
- 3) осуществление процедур управленческого контроля.

Ученые по-разному трактуют содержание управленческого контроля. Некоторые авторы, к примеру, разделяют два понятия — контроль и управленческий контроль. Контроль представляет собой процесс обеспечения достижения организацией поставленных целей, управленческий контроль — процедуру наблюдения и регулирования разных видов деятельности организации с целью облегчения выполнения организационных задач и экономических [32].

А.А. Радугин под управленческим контролем также понимает наблюдение и регулирование разных видов деятельности организации с целью облегчить выполнение стоящих перед ней организационных задач. Цель управленческого контроля он видит в том, чтобы определить, насколько хорошо выполняется план и где необходимо внести коррективы или применить регулирующие меры. Авторы учебника под ред. М.М. Максимцова рассматривают контроль как стадию и одновременно как функцию управления на разных иерархических уровнях организации наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, учет. Целью контроля они считают фиксирование состояния объекта управления в определенный момент времени для при-



нятия решений по регулированию этого объекта [32]. При этом выделяется финансовый контроль, осуществляемый планово-финансовыми службами и бухгалтерией (цель которого состоит в сравнении плановых расходов с фактическим путем использования стоимостных показателей), и административный контроль, осуществляемый как специальными подразделениями, так и руководителями на всех уровнях организации. Все эти процедуры являются функциями бухгалтерского управленческого учета. Функция контроля основана на организации системы учета и отчетности, включающей в себя финансовые и производственные показатели деятельности предприятия и проведение их анализа на всех уровнях управления.

Принятие и реализация управленческих решений — основополагающая функция менеджмента, поскольку любой организации, действующей в рыночной среде, приходится самостоятельно отвечать на многие вопросы. Какую прибыль обеспечит ведение бизнеса? Что следует производить и в каком количестве? Кто и какую работу при этом должен выполнять? Для кого должны быть предназначены результаты производства? Кто будет покупать товары и услуги? Какой вклад в общий результат вносит каждый сегмент производства (бизнеса)? Сколько стоит содержание аппарата управления? Какой эффект даст предполагаемая диверсификация производства или создание нового вида производства (бизнеса)? Какова нижняя граница цены на отдельные виды продукции? Какими денежными средствами будет располагать компания завтра, через месяц?

Ответить на подобные вопросы означает принять управленческое решение. Существует множество определений данного понятия. В частности, И. Н. Герчикова рассматривает управленческое решение как «результат конкретной управленческой деятельности менеджера», а принятие решений как основу управления [32]. Принятие управленческого решения, по мнению Ф. М. Русинова и М. Л. Разу, — это процесс выбора разумной альтернативы решения проблемы, являющийся ключевым моментом в системе менеджмента. Результаты реализации принятых управленческих решений служат наиболее объективной оценкой искусства руководителя [32]. Эти авторы определяют управленческое решение как «фиксированный управленческий акт, выраженный в письменной или устной форме и реализуемый для решения проблемной ситуации» [32]. Е. И. Бражко, Г. В. Серебрякова утверждают, что **управленческое решение** — это результат коллективного творческого труда, оно всегда носит общественный характер [26]. Р. А. Фатхудинов определяет управленческое решение как «результат анализа,

прогнозирования, оптимизации, экономического обоснования и выбора альтернативы из множества вариантов достижения конкретной цели системы менеджмента» [102].

Несмотря на множество определений, обобщает их то, что принятие решения предполагает выбор оптимального варианта из нескольких альтернатив развития событий. Кроме того, принятие многих важных решений, требующих многокритериальной оценки, осуществляется на основе анализа по методу «затраты — объем — прибыль», при котором каждая из рассматриваемых альтернатив качественно характеризуется определенным уровнем затрат и прибыли. Решение управленческих задач основывается на информации разных уровней и видов, которые будут рассмотрены далее.

Выработка управленческого решения составляет одну из главных задач процесса управления. Хотя каждое управленческое решение является уникальным и не может быть представлено как связанное с какими-либо правилами, этапами или временными ограничениями, оно подчиняется определенной внутренней логике.

Цикл принятия решений включает в себя следующие этапы:

- определение целей и задач;
- поиск альтернативных вариантов действий;
- выбор оптимального варианта действий из числа альтернативных;
- осуществление выбранного варианта;
- сравнение полученных и планируемых результатов;
- корректирующие действия.

Экономический анализ в процессе управления выступает как элемент обратной связи между управляющей и управляемой системой. Он позволяет уменьшить неопределенность исходной информации и риск, связанный с выбором правильного решения, на всех основных фазах выработки решений:

- изучение исходного положения, сбор и передача информации о фактическом состоянии объекта управления — важный аспект аналитической работы органов управления, менеджеров, позволяющий определять современные и будущие условия, в которых находится объект управления, и сравнивать их с общими целями, для того чтобы сформулировать основные проблемы решений;
- обработка информации, подготовка и принятие решений. В этой фазе производится всесторонняя обработка информации, разрабатываются возможные альтернативы вариантов, определяются критерии, осуществляется разработка проектов, их технико-

экономическое обоснование, определение общих целей и задач при учете имеющихся ресурсов, выбор лучшего варианта;

- организация и осуществление решений, выдача команд объекту управления для устранения выявленных отклонений;
- расчет и контроль осуществления решений. На этом этапе анализируется фактическая эффективность решений.

Одним из важнейших видов управленческих решений является план, а экономический анализ выступает инструментом обоснования планов, выбора вариантов, оценки степени их выполнения и факторов, повлиявших на отклонение от плана.

Основная цель системы управления — обеспечение условий, необходимых для реализации поставленных целей, а среди них решающее место отводится экономическим методам целенаправленного воздействия на объект управления.

В системе управления выделяются управляющая и управляемая системы. Под *управляющей системой* понимается совокупность органов (руководство (менеджеры предприятия разных уровней), являющееся основным потребителем данных управленческого анализа), средств, инструментов и методов управления. Под *управляемой системой* чаще всего понимается производственный (бизнес) или коммерческий процесс. Управляющая и управляемая системы взаимосвязаны и представляют собой замкнутый контур управления.

Разберем мотивацию участников предпринимательской деятельности. Все исследователи сходятся в следующем: администрации любой организации приходится заботиться о том, чтобы у каждого исполнителя была своя цель, интегрированная с общей целью предприятия, а также принимать управленческие решения, связанные с мотивацией деятельности ее сотрудников. Речь идет о воздействии на исполнителей всех уровней управления положительных и отрицательных стимулов — поощрения и наказания. Американский опыт свидетельствует о том, что мотивация наиболее слаба в тех случаях, когда стоящая перед индивидуумом цель либо невыполнима, либо легко выполнима. Наиболее сильным оказывается тот мотивационный механизм, при котором шансы в достижении цели приблизительно равны.

Отечественные исследователи под мотивацией понимают процесс побуждения каждого сотрудника и всех членов коллектива к активной деятельности для удовлетворения своих потребностей и для достижения целей организации. По мнению Ф.М. Русинова и М.Л. Разу, «мотивация — это управленческий термин, предполагающий установление соответствия между мотивом и стимулом. Мотивация связана

с преодолением порога безразличия, выстраиванием системы материальных и моральных стимулов, порогом насыщения стимулирования, необходимостью динамического подхода к системе стимулирования». А.А. Радугин считает, что «мотивация — это процесс, с помощью которого менеджер побуждает других людей работать для достижения организационных целей, тем самым удовлетворяя их личные желания и потребности. Даже если создается впечатление, что служащие работают ради достижения общих целей организации, то все равно ведут они себя так потому, что уверены, что это лучший способ достижения собственных целей» [32].

Менеджмент предлагает различные концепции мотивации, выделяя наряду с материально-денежными методами мотивации (заработная плата, комиссионные вознаграждения, премирование, предоставление социальных льгот, улучшение бытовых условий, корпоративный социальный пакет и т.д.) психологические методы (общественное признание, продвижение по службе, выделение отдельного кабинета, выражение благодарности, поздравительная открытка на дом и т.д.). По мнению В. Кондратьева, успех мотивации состоит в правильном выборе модели: например, привязав оплату труда менеджеров к результатам работы подразделения, можно повысить эффективность его работы [32].

Ясно, что реализация любого из мотивационных механизмов невозможна в отсутствие ответов на многочисленные вопросы. Как объективно оценить работу менеджеров, их вклад в общие успехи организации? Каковы критерии этой оценки? Как определить размеры поощрения и наказания?

Информационные источники, позволяющие решать подобные управленческие задачи, предоставляют данные и результаты управленческого анализа.

### **1.3. Специфика объекта, принципы и особенности управленческого анализа сельскохозяйственных и агропромышленных организаций**

Особое значение управленческий анализ приобретает в сельском хозяйстве и связанных с ним отраслях в сфере агропромышленного комплекса. Сущность проблемы агропромышленной экономики за-

ключается в том, что общество, с одной стороны, имеет все возрастающие, практически безграничные потребности, а с другой — ограниченные возможности. Возникает проблема выбора эффективного использования редких ресурсов. Проблема такого выбора является одним из главных вопросов экономической теории, в том числе сельской и агропромышленной экономики, который формулируется как определение способов эффективного использования экономических ресурсов на основе современных методов экономического анализа.

**Сельское хозяйство** — сектор национальной экономики, отличающийся спецификой средств производства и производимым продуктом, главное назначение которого — обеспечение продовольствием населения страны, сырьем отраслей легкой, текстильной промышленности для производства необходимых предметов потребления.

Сельское хозяйство рассматривается учеными-экономистами комплексно, с позиций его многофункциональности как сфера деятельности сельского населения, направленная на производство продуктов питания и обеспечение социального контроля над территорией, сохранение культурного разнообразия страны, исторически освоенных агроландшафтов и экологического благополучия сельских территорий [81]. Этим обусловлена его важнейшая экономическая и социальная значимость.

Специфика сельского хозяйства находится в прямой зависимости от природных климатических условий и заключается в том, что представляет собой не только сферу производства, но и сферу жизни сельского населения. В сельском хозяйстве тесно переплетаются экономические, социальные и экологические проблемы. Сельскохозяйственное производство связано с управлением сложной агроэкосистемой, включающей в себя микроорганизмы, растения, животных, природные факторы и людей с их средствами и предметами труда, что обуславливает сезонность сельского хозяйства и связанных с ним технологически сфер переработки, хранения, ресурсного и инфраструктурного обеспечения агропромышленного комплекса. Соответственно сельскохозяйственные предприятия отличаются спецификой воспроизводственных процессов, что обуславливает их место в составе агропромышленного комплекса, агропромышленных инновационных технологических кластеров и других интегрированных объединений.

**Агропромышленный комплекс (АПК)** — совокупность отраслей, включающая сельское хозяйство, промышленность и сферу услуг, технологически связанных с сельским хозяйством, осуществляющих транспортировку, хранение, переработку сельскохозяйственной про-

дукции, доведение ее до потребителя, обеспечивающих сельское хозяйство техникой, удобрениями, а также производственную и социальную инфраструктуру.

Специфика воспроизводственных процессов в сельском хозяйстве и территориальная рассредоточенность сельскохозяйственного производства предопределили развитие интеграционных процессов и формирование специализированных кластеров, соответственно новые методы управленческого анализа.

Развитие производительных сил, углубление общественного разделения труда объективно обуславливают отделение от сельского хозяйства ряда производственных функций, которые постепенно переходят к промышленности, сфере оптовой и розничной торговли, предприятиям инфраструктуры и т.д. Это неизбежно приводит к необходимости совершенствования организации производства и переработки сельскохозяйственной продукции. Если ранее в многоотраслевых предприятиях производственная структура в основном копировала структуру аграрного производства административных районов, а вертикальные и горизонтальные связи между предприятиями практически отсутствовали за редким исключением, то с середины 60-х гг. прошлого века происходит усложнение межотраслевых связей. Они все в большей степени стали выходить за пределы отдельных предприятий и административных районов. При этом создавались реальные условия для дальнейшего углубления территориального разделения труда и специализации, т.е. происходило сосредоточение производства того или иного вида сельскохозяйственной продукции во все меньшем количестве предприятий и объединений, располагающих наиболее благоприятными условиями. Также появились предпосылки для формирования отраслевых специализированных территориальных систем предприятий, объединенных технологическими, организационными, экономическими связями на основе комплексного использования ресурсного потенциала отдельных местностей. Результатом дальнейшего развития производительных сил явился переход к комбинированию технологических процессов в масштабе регионов, региональных агропромышленных комплексов.

Следует отметить, что по своей экономической сущности региональный агропромышленный комплекс имеет ряд специфических особенностей, обусловленных тем, что строит свою деятельность и реализует цели в масштабе региона с ориентацией на максимально рациональное использование местных ресурсов всех видов и преимуществ конкретного специфического (местного) сочетания отраслей агропромышленного производства.

Агропромышленная интеграция — это форма межотраслевой вертикальной кооперации, организационное и экономическое объединение технологически взаимосвязанных аграрных, промышленных предприятий и инфраструктуры в единое целое — аграрно-промышленную экономическую систему, ориентированную на удовлетворение первоочередных потребностей населения. При этом, если нет организационного оформления связанных на различных уровнях отраслей сельского хозяйства, переработки и реализации, нарушается объективный принцип приоритета потребителей. В результате сельское хозяйство вынуждено приспосабливаться к обслуживающей сфере, возникает диспаритет цен на промышленную продукцию, поставляемую селу, и сельскохозяйственную, скоропортящуюся, с ограниченными сроками хранения и реализации. Это неизбежно приводит к сокращению объемов производства в сельском хозяйстве, поскольку в условиях диспаритета цен не обеспечивается не только расширенное, но и простое воспроизводство, не компенсируются за счет выручки от продаж издержки на производство сельскохозяйственной продукции.

В современных условиях все большее значение наряду с социальными приобретают экологические факторы функционирования производственных систем, и прежде всего АПК, так как его состояние и перспективы развития определяют экология почв, окружающая среда. Они оказывают прямое воздействие на качество производимой сельскохозяйственной продукции, конечного продукта агропромышленного комплекса, здоровье потребителей этого продукта, поэтому более обоснованным представляется изучение АПК как социоэколого-экономической системы (СЭЭС). При этом основополагающее значение для формирования и развития функциональной СЭЭС агропромышленного комплекса имеют региональные факторы, которые тесно переплетаются с факторами макро- и микроэкономического уровней воздействия и оказывают существенное влияние на величину издержек агропромышленных предприятий.

В качестве факторов макроэкономического характера выступают ценообразование в базовых отраслях, налоговая политика, социальная политика, кредитная политика. Микроэкономические факторы: уровень профессиональной подготовки кадров, уровень адаптивности предприятий АПК к рыночной среде, социальные условия, уровень концентрации и специализации производства, формы организации производства, уровень и возможности ресурсообеспеченности, производственной и социальной инфраструктуры, логистики.

С позиций СЭЭС факторы, оказывающие влияние на формирование и развитие агропромышленного комплекса в целом и отдельных территорий, можно разделить на семь групп.

1. *Почвенно-климатические*: почвы, рельеф местности, климат и т.д.

2. *Экономические*: состояние потребительского рынка и рыночных структур, система ценообразования, государственное регулирование, конкурентоспособность продукции.

3. *Социальные*: население, уровень квалификации кадров, традиции, социально-бытовые условия, уровень потребностей и потребления.

4. *Технико-технологические*: развитие научно-технического прогресса, техники и технологий производства, переработки, транспортировки, хранения.

5. *Логистические*: наличие и состояние систем материально-технического обеспечения, товарно-материальных запасов.

6. *Научно-информационные и внедренческие*: развитие науки, информационные ресурсы, подключение к информационным сетям, развитие информационно-внедренческих структур и центров.

7. *Экологические*: экологическая ситуация, рынок экологических услуг, ресурс экологических технологий, механизм природопользования.

Достичь устойчивости и развития воспроизводственных процессов в агропромышленном комплексе, конкурентоспособности и экономического роста в условиях нестабильной экономики возможно при условии выверенной стратегии и тактики, своевременного принятия обоснованных управленческих решений с учетом выводов и результатов управленческого анализа.

Разработка и внедрение на предприятиях агропромышленного комплекса системы управленческого анализа базируются на следующих принципах:

- управленческий анализ выступает в единстве анализа производственных и финансовых показателей для принятия тактических и стратегических управленческих решений по эффективному функционированию предприятия в рыночных условиях;
- управленческий анализ должен быть комплексным, что предусматривает изучение экономической и технической сторон производства, а также взаимосвязи с ним социальных и природных условий;
- системность подразумевает комплексный анализ предприятия как целого;



- государственный подход, включает в себя выявление резервов рационального ведения хозяйства и использования его ресурсного потенциала, удовлетворение общественных потребностей (продовольствие, безопасность, социальные проблемы занятости, жизнеобеспеченности сельских территорий и др.).

Методологическое единство системности и комплексности выражается в разработке единой универсальной системы показателей, подробно характеризующих хозяйственную деятельность предприятия с помощью всех видов информации о технической подготовке производства, нормативной и плановой документации, оперативного бухгалтерского управленческого и финансового учета, статистического учета и отчетности, внешней финансовой и коммерческой отчетности и др. Таким образом, можно обозначить следующие особенности управленческого анализа сельскохозяйственных и агропромышленных организаций:

- комплексное, системное изучение всех сторон деятельности предприятия с учетом природно-климатических факторов и коммерческих рисков;
- интеграция учета, анализа, планирования и принятия решений;
- использование всех доступных источников информации;
- ориентация результатов на руководство предприятия;
- отсутствие регламентации с внешней стороны;
- закрытость результатов анализа в целях сохранения коммерческой тайны;
- оценка и прогнозирование рисков, прежде всего природно-климатических и коммерческих.

Сложной методологической проблемой в управленческом анализе является определение круга анализируемых показателей. Выделяют два направления экономического анализа на предприятии и соответственно две группы показателей:

- 1) характеризующие экономический потенциал предприятия;
- 2) характеризующие хозяйственную деятельность организации.

В основе управленческого анализа деятельности сельскохозяйственного или агропромышленного предприятия должны быть:

- системный подход, в соответствии с которым предприятие рассматривается как сложная система, действующая в среде открытых систем и состоящая в свою очередь из ряда подсистем;
- принцип комплексного анализа всех составляющих подсистем, элементов предприятия;
- динамический принцип и принцип сравнительного анализа;

- принцип учета специфики предприятия (отраслевой и региональный);
- принцип учета рыночного позиционирования предприятия.

В процессе проведения управленческого анализа необходим учет прежде всего этих основных принципов.

С целью получения объективных критериев, необходимых для мониторинга и контроля финансово-хозяйственной деятельности в процессе управленческого анализа, рекомендуется система комплексных показателей оценки деятельности сельскохозяйственного предприятия. Предложенные нами в процессе проведенных исследований показатели комплексной оценки деятельности сельскохозяйственного предприятия позволяют получить объективную информацию о состоянии производственной и финансовой деятельности при принятии управленческих решений [45, 68, 70]. Они особенно полезны с точки зрения системного подхода, комплексности и полноты оценки, поскольку позволяют учесть все существенные аспекты деятельности предприятия и дать им однозначную оценку (табл. 1.1).

Таблица 1.1

**Показатели комплексной оценки деятельности  
сельскохозяйственного предприятия**

Показатель	Экономическая интерпретация
Ф — совокупный показатель оценки финансовой деятельности;	Характеризует финансовое состояние предприятия, его платежеспособность
П — совокупный показатель оценки производственной деятельности;	Оценивает эффективность использования основных средств, земельных и трудовых ресурсов предприятия
М — совокупный показатель оценки маркетинговой деятельности	Дает оценку результативности сбытовой деятельности предприятия, доходности и рентабельности продукции
К — комплексный показатель оценки деятельности сельскохозяйственного предприятия	Комплексно оценивает деятельность сельскохозяйственного предприятия, свидетельствует об основной тенденции в развитии предприятия

Все комплексные показатели, в том числе частные, использованные для их расчета, имеют положительную корреляцию с коэффициентом рентабельности активов. Это означает, что их увеличение свидетельствует о повышении эффективности соответствующего вида деятельности.

Расчет комплексных показателей деятельности сельскохозяйственного предприятия производится на основе частных показателей и их относительных весовых значений.

Величина весовых коэффициентов была определена нами на основе корреляционно-регрессионного анализа совокупности из 583 сельскохозяйственных предприятий Алтайского края. Сумма по каждому совокупному показателю и в целом по комплексному показателю составляет 1, т.е.:

$$\sum_{i=1}^n K_i = 1.$$

С учетом значений весовых коэффициентов рассчитываются:

- совокупный показатель оценки финансовой деятельности:

$$\Phi = K_1 \times K_a + K_2 \times K_{\text{пто}} + K_3 \times K_{\text{зсс}} + K_4 \times K_{\text{ал}} + K_5 \times K_{\text{пл}},$$

где  $K_a$ ,  $K_{\text{пто}}$ ,  $K_{\text{зсс}}$ ,  $K_{\text{ал}}$ ,  $K_{\text{пл}}$  — частные показатели финансовой деятельности предприятия (коэффициенты автономии, покрытия текущих обязательств, соотношения источников заемных и собственных средств, абсолютной ликвидности и текущей ликвидности соответственно);

- совокупный показатель оценки производственной деятельности:

$$\Pi = K_1 \times K_{\text{изр}} + K_2 \times K_{\text{пт}} + K_3 \times K_{\text{фо}},$$

где  $K_{\text{изр}}$ ,  $K_{\text{пт}}$ ,  $K_{\text{фо}}$  — частные индикаторы производственной деятельности предприятия (коэффициенты использования земельных угодий, производительности труда и фондоотдачи соответственно);

- показатель оценки маркетинговой деятельности:

$$M = K_1 \times K_{\text{рр}} + K_2 \times K_{\text{рп}} + K_3 \times K_{\text{одз}},$$

где  $K_{\text{рр}}$ ,  $K_{\text{рп}}$ ,  $K_{\text{одз}}$  — частные индикаторы маркетинговой деятельности предприятия (коэффициенты рентабельности реализации, рентабельности продукции, оборачиваемости дебиторской задолженности соответственно).

Определение комплексных показателей оценки деятельности сельскохозяйственного предприятия:

$$K = f(\Phi; \Pi; M),$$

где  $K$  — комплексный показатель оценки деятельности агропредприятия;  
 $\Phi$  — совокупный показатель финансовой деятельности;  
 $\Pi$  — совокупный показатель производственной деятельности;  
 $M$  — совокупный показатель оценки маркетинговой деятельности.

Полученные показатели производственной, финансовой и маркетинговой деятельности являются высокоинформативными для приня-

тия управленческих решений, обобщающими и служат для текущего мониторинга деятельности предприятия.

Для агропромышленной компании важны аналитические оценки ресурсного потенциала, в том числе в части интеллектуального капитала. Также в соответствии с концепцией К. Робертса и Ц. Адамса система оценки деятельности компании должна быть направлена не только на реализацию стратегии, но и на выработку корпоративной культуры, признающей постоянное движение вперед обычным стилем жизни [82]. Эффективная система оценки обеспечивает действенный контроль и быструю обратную связь.

По своему содержанию и задачам управленческий анализ деятельности агропромышленных предприятий в основном идентичен анализу в других сферах национальной экономики, однако имеют место особенности в методике его проведения, обусловленные спецификой сельскохозяйственного производства. Сельское хозяйство является базовой ресурсопотребляющей или ресурсообеспечивающей отраслью агропромышленных предприятий.

1. Результаты деятельности сельскохозяйственных предприятий во многом зависят от природно-климатических условий. Поэтому для правильных выводов показатели текущего года должны сопоставляться не с прошедшим годом, как это делается на промышленных предприятиях, а со средними данными за предшествующие три — пять лет.

2. Для сельского хозяйства характерна сезонность производства. В этой связи на протяжении года неравномерно используются ресурсы, неритмичны процессы реализации продукции и поступления выручки.

3. В сельском хозяйстве процесс производства длительный и не совпадает с рабочим периодом, поэтому многие результативные показатели можно рассчитать только в конце года.

4. Сельскохозяйственное производство имеет дело с живыми организмами, поэтому на его стабильность и развитие оказывают влияние не только экономические, но и биологические, химические и физические законы, что усложняет измерение влияния факторов на результаты хозяйственной деятельности.

5. Основным средством производства в сельском хозяйстве является земля, природные особенности которой неразрывно связаны с климатическими условиями. В отличие от других отраслей, где точно известна экономическая эффективность и производственная мощность всех фондов, продуктивность земли не поддается точному учету

и под влиянием разных факторов меняет природный и экономический характер. Кроме того, проблематична стоимостная оценка земли, а следовательно, и исчисление стоимостных показателей эффективности ее использования, формирование фондов издержек на реновацию и восстановление плодородия.

6. Большая часть продукции сельского хозяйства используется на собственные цели в качестве средств производства: семена, фураж, животные, поэтому объем реализованной продукции обычно намного меньше объема произведенной.

7. Для оценки деятельности сельскохозяйственных организаций используется много специфических показателей (урожайность, продуктивность скота, жирность молока, питательная ценность заготавливаемых кормов, показатели естественного плодородия земель сельскохозяйственного назначения и др.). Общие показатели, применяемые во всех отраслях (себестоимость продукции, прибыль, рентабельность, оборачиваемость средств и пр.), отражают специфику сельскохозяйственного производства. Это обуславливает некоторые особенности их анализа, в том числе и управленческого.

8. В сельском хозяйстве больше, чем в промышленности, однотипных предприятий, осуществляющих производство примерно в одинаковых природно-климатических условиях, поэтому здесь можно более широко использовать межхозяйственный сравнительный анализ. Он позволяет точнее оценивать результаты хозяйственной деятельности, выявлять позитивный опыт других предприятий с целью применения его или адаптации на анализируемом производстве.

9. Наличие широкой базы для сравнения как в рамках отдельных предприятий, так и в масштабах региона, области позволяет чаще использовать, в том числе и в управленческом анализе, такие приемы: сопоставление параллельных и динамических рядов, аналитические группировки, корреляционный анализ, многоуровневый сравнительный анализ и др.

С учетом особенностей деятельности предприятий агропромышленного комплекса (АПК) аналитическая работа, управленческий анализ могут быть проведены по следующим направлениям:

- оценка качества и достоверности исходной информации;
- анализ рынков и рыночной ситуации;
- анализ условий хозяйствования предприятий, их размеров и структуры;
- анализ природно-климатических и экономических условий;
- анализ размеров предприятия и его структуры;

- анализ уровня специализации, интенсификации и эффективности производства;
- отраслевой анализ;
- анализ фондо- и ресурсообеспеченности, эффективности использования средств труда и предметов труда;
- анализ трудовых ресурсов и мотивации;
- анализ себестоимости продукции по центрам ответственности;
- анализ финансовых результатов деятельности и финансового состояния предприятия;
- обобщение результатов анализа и разработка комплекса мероприятий, обоснование предложений по принятию эффективных управленческих решений, разработке перспективных инвестиционных проектов и бизнес-планов развития перспективных сегментов бизнеса.

Говоря о роли управленческого анализа в процессе развития сельскохозяйственной и агропромышленной организации, необходимо выделить следующие моменты:

- управленческий анализ позволяет установить основные закономерности развития предприятия, выявить внутренние и внешние факторы, стабильный или случайный характер отклонений и является инструментом обоснованного планирования;
- способствует лучшему использованию ресурсов, выявляя неиспользованные возможности, указывая направления поиска резервов и пути их реализации;
- воздействует на совершенствование механизма безубыточности предприятия, а также самой системы управления, вскрывая ее недостатки, указывая пути лучшей организации управления.

## **1.4. Основные методы и этапы управленческого анализа**

Термин «управленческий анализ» можно рассматривать в двух значениях: во-первых, это особое направление экономической науки, объект и предмет которой, а также основания, по которым мы считаем целесообразным ее выделение в отдельную ветвь экономической науки, показаны в предыдущих разделах; во-вторых, это сфера практической деятельности в организациях, специальная организационная функция.

В первом случае задачи управленческого анализа таковы, каковы они у любой науки: используя метод данной науки, систематизировать все сведения, уже имеющиеся в информационном поле этой науки, а также генерировать новые данные на основе найденных закономерностей.

Под методом науки понимают то, как и с помощью каких приемов наука изучает свой предмет. Метод управленческого анализа — это система теоретико-познавательных категорий, научного инструментария и регулятивных принципов исследования хозяйственных процессов в организации.

Категории — это наиболее общие понятия данной науки. Категориями управленческого анализа могут служить система, показатель, управленческая проблема, затраты, модель и т.д.

Научный инструментарий — это способы, приемы и средства, которые в разных комбинациях используются для достижения поставленных целей анализа. Любой из инструментов анализа может называться методом в узком смысле этого слова. Основной особенностью инструментария управленческого анализа является его открытость: в анализе широко используются достижения других отраслей знания и практической деятельности (см. рис. 1.2), и не только экономических дисциплин, но и математики, статистики.

Основным общенаучным приемом (методом) управленческого анализа по определению является *анализ*, т.е. расчленение исследуемого объекта на его составляющие части. Необходимым условием эффективного управленческого анализа является выработка рекомендаций для лиц, принимающих решения, и поэтому другим важнейшим приемом становится *синтез* — сведение отдельных элементов задачи и ее решения воедино. Неменьшую роль в управленческом анализе играет метод, с помощью которого исследуются и познаются особенности информационных потоков в системе принятия управленческих решений в организации, — *моделирование*. Оно позволяет изучать элементы информационных потоков, значимые при решении определенных управленческих проблем не прямо и непосредственно, а через их специально созданные образы и описания, т.е. модели. Вспомогательными приемами, формирующими метод управленческого анализа как науки, являются идеализация, обобщение, систематизация и др. Помимо общенаучных методов в управленческом анализе широко используются методы, разработанные в других науках, в первую очередь математике, статистике, учете.

То, какие методы будут использоваться в конкретных организациях, зависит от природы стоящих перед ее менеджментом управленческих проблем. В соответствии с общепринятым представлением [18] к сфере управленческой деятельности в организациях относится принятие решений относительно распределения материальных, финансовых и людских ресурсов. Решения касательно всех трех областей менеджмента требуют информационной поддержки, различаться будет лишь частота используемых в них аналитических методов. Например, при принятии финансовых решений наиболее часто используются математико-статистические методы, которые весьма редко применяются при решении кадровых вопросов. В управлении человеческим капиталом в организациях наибольшее распространение получили экспертные (эвристические) методы анализа.

Понятие метода в равной степени относится и к теории, и к практике, поскольку человеческая деятельность может носить как теоретическую, так и практическую направленность. Если же обобщенно говорить об управленческом анализе как о способе реализации научного знания в практической деятельности организации, то можно сформулировать его цель и более конкретные задачи. В качестве общей формулировки задач управленческого анализа возможно рассматривать формирование информационной базы при решении отдельных управленческих проблем. Эти проблемы и решения могут касаться:

- эффективной организации информационного обмена между сегментами организации;
- построения или реинжиниринга организационной структуры, функций, сегментов организации;
- оценки результатов деятельности отдельных сегментов организации (филиалов, функциональных подразделений или других центров ответственности);
- выработки правил ранжирования и (или) соотнесения друг с другом отдельных объектов, необходимость в которых обусловлена особенностями хозяйственной деятельности и целями организации;
- оценки результатов исполнения принятых ранее решений;
- выбора структуры ассортимента, производственной и сбытовой политики, политики взаимоотношений со всеми участниками бизнес-среды организации;
- выработки подходов к организационному планированию и контролю исполнения планов всех уровней и т.д.



Список этот, разумеется, не исчерпывающий. Примеры таких управленческих проблем, при решении которых необходимо использование аналитических методов, будут рассмотрены в тексте. При решении любой из этих проблем выявляются задачи управленческого анализа. Общими можно назвать:

- выбор методики формирования массивов входящих и исходящих данных для решения конкретных управленческих проблем;
- выработку системы показателей, описывающих данную проблему и пути ее решения;
- выбор аналитических методик и процедур, наиболее полезных при решении данной управленческой проблемы, и их адаптацию к конкретной ситуации;
- выявление ограничений, характерных для данной проблемы, путей ее решения и (или) используемых аналитических методов;
- реализацию выбранных аналитических методик и процедур на имеющихся массивах входящих данных;
- представление результатов осуществления аналитических процедур лицам, принимающим решения в организации;
- выработку рекомендаций для лиц, принимающих решения, относительно критериев выбора одного из альтернативных вариантов решения проблемы.

Совокупность конкретных задач управленческого анализа определяется его целью. Целью управленческого анализа как вида практической деятельности являются сбор, обработка и представление информации, необходимой для принятия управленческих решений в организации, лицам, ответственным за принятие этих решений.

Экономический анализ всегда служит целям управления как средство обоснования на всех стадиях подготовки и принятия управленческих решений; совершенствование его методов определяется потребностями управления.

На всех уровнях системы принимаются решения, соответствующие имеющейся информации и производственной необходимости.

Узкая модель системы аналитического обеспечения (САО) состоит из блоков, соответствующих объектам управления и процессам производственно-хозяйственной деятельности. Производственно-хозяйственная деятельность представляет собой наложение процессов на ресурсы. «Входом» являются ресурсы, материально-вещественные потоки, которые, проходя через различные процессы, в том числе производственный, выходят в виде результатов (готового продукта, прибыли, финансовых операций), завершающих старый и начинающих

новый цикл процессов. Структура системы аналитического обеспечения в виде блока-матрицы представлена в табл. 1.2 [93].

Таблица 1.2

**Блок-матрица системы аналитического обеспечения**

Процессы производст- венно- хозяйственной деятельности	Объекты управления							
	ресурсы производства				результаты производст- венно-хозяйственной деятельности			
	1	2	3	4	5	6	7	8
	сред- ства труда	пред- меты труда	тру- довые ре- сурсы	фи- нан- совые ре- сурсы	про- дук- ция	себе- стои- мость	при- быль, рен- та- бель- ность	фи- нан- совые опе- рации
<b>Материальные потоки</b>								
А) процесс снабжения	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
Б) процесс производства	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8
В) процесс реализации	V1	V2	V3	V4	V5	V6	V7	V8
<b>Финансовые потоки</b>								
Г) Процесс расчетов и распределения	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7	G8

Представление процесса управления в виде блоков, где объектами управления являются ресурсы и результаты на определенной стадии кругооборота, дает возможность более детально проследить все процессы экономического анализа, возникающие в каждом блоке, и более четко выделить объекты управленческого и финансового анализа.

Объектами внутреннего управленческого анализа предприятия являются ресурсы 1, 2, 3 (средства, предметы труда и трудовые ресурсы) и результаты 5 и 6 (продукция и себестоимость). Если взять процессы кругооборота хозяйственной деятельности, то управленческий анализ охватывает материальные потоки групп «А», «Б» и частично «В» (процессы снабжения, производства и частично потребления).

Все остальные элементы находятся в сфере финансового анализа. Анализ любого из вопросов хозяйственной деятельности должен про-

водиться в несколько этапов: разработка плана и методики анализа, уточнение объектов и ответственных исполнителей; сбор и оценка информации; уточнение методики и приемов анализа; обработка информации и решение представленных аналитических задач; формулировка выводов и предложений.

Управленческий анализ основывается на общенаучных и частных методах исследования. Под методом науки в широком смысле понимают способ исследования своего предмета.

Способы подхода к изучению объекта и предмета исследования в процессе экономического анализа базируются на всеобщем диалектическом методе познания, который требует рассмотрения всех явлений и процессов в постоянном движении, изменении, развитии. Отсюда одна из основных черт анализа — необходимость постоянных сравнений (фактические результаты деятельности сравниваются с результатами прошлых лет, достижениями других предприятий, плановыми показателями и т.д.).

Согласно диалектическому методу, анализ изучает хозяйственную деятельность предприятий с учетом всех взаимосвязей, так как ни одно явление не может быть правильно понято, если оно рассматривается без связи с другим. Однако анализ способен не только устанавливать причинно-следственные связи, но и давать им количественную характеристику, т.е. обеспечивать измерение влияния факторов на результаты деятельности.

Изучение и измерение причинных связей в анализе осуществляется методом индукции и дедукции. Логическая индукция — это способ, при котором исследование ведется от частного к общему, от причин к результатам. Дедукция — это исследование от общих фактов к частным, от результатов к причинам. Эти методы в анализе используются в сочетании и единстве.

Характерной чертой управленческого анализа является системный подход к изучению его объектов, который предусматривает максимальную детализацию изучаемых явлений на элементы, их систематизацию и синтез. Системный подход — методологическое направление в науке, основная задача которого состоит в разработке методов исследования и конструирования сложноорганизованных объектов и процессов систем различных типов и классов. Это общенаучная концепция, реализующая философский принцип системности в методах решения сложных социально-экономических проблем. С точки зрения системного подхода каждый изучаемый предмет есть система, т.е. весь материальный мир представляется как иерархия систем.

С системным подходом тесно связана общая теория систем — специально-научная и логико-методологическая концепция исследования объектов. Первый вариант общей теории систем выдвинут Л. Берталанфи, однако у него было много предшественников (в частности, А. Богданов). В 1950—1970-е годы предложен ряд других подходов к построению общей теории систем такими учеными, как М. Месарович, Дж. Клир, А.И. Уемов, Ю.А. Урманцев и др.

Само по себе понятие «система» — абстракция, но отражающая системные качества, объективно присущие предметам и явлениям. Системы существуют в объективном мире и в сознании, даны не только природой, но и конструируются, создаются людьми (искусственные системы). Системность в сознании есть отражение системности в объективном мире. Концептуальные, идеальные системы с различной степенью полноты и точности отражают реальные системы. В работе «Основания общей теории систем» собрано более 30 определений понятия «система» представителей различных школ системных исследований. Это определения таких ученых, как Р. Эшби, Г. Бергман, Л. Берталанфи, Р. Кершнер, М. Месарович, С. Сенгупта и др. В процессе исследования теоретических и практических аспектов формирования и развития агропромышленного комплекса и его составляющих, отдельных предприятий и организаций, объединений необходимо применение методологии системных исследований для конструктивного, предметного и комплексного изложения результатов.

Метод анализа и диагностики финансово-хозяйственной деятельности предприятия представляет системное, комплексное изучение, измерение и обобщение влияния факторов на результаты деятельности предприятия с помощью специальных приемов. В управленческом анализе применяются общие и частные методы исследований, такие как способ сравнения сопоставления, методики факторного анализа, способ цепной подстановки, способ абсолютных разниц, индексный метод и др.

Под методикой понимается совокупность способов и правил исследования. Среди них выделяют следующие группы:

- традиционные способы обработки информации, которые широко применяются и в других дисциплинах (сравнения, графический, балансовый, средних и относительных чисел, аналитических группировок);
- способы детерминированного факторного анализа (цепные подстановки, индексный метод, абсолютные разницы, относитель-

ные различия, интегральный, пропорциональное деление, логарифмирование);

- способы стохастического факторного анализа (корреляционный, дисперсионный, компонентный, современный многомерный факторный);
- способы оптимизации показателей (экономико-математические методы, программирование, теория массового обслуживания, теория игр, исследование операций).

В частности, сравнение используют для решения всех аналитических задач как основной или вспомогательный способ для сравнения фактических данных с плановыми показателями с целью выявления степени достижения плановых показателей, а также для проверки их обоснованности. Для этого фактические данные, исчисленные в среднем за три—пять прошлых лет, сравнивают с показателями плана текущего года.

Сравнение фактического уровня показателей с плановым необходимо также для выявления резервов производства. С этой целью фактические данные об объеме проведенных мероприятий за отчетный период сравнивают с плановыми, и если план по какому-либо мероприятию не был выполнен, то это можно рассматривать как неиспользованный резерв увеличения производства продукции. В экономическом анализе большое значение имеет сравнение достигнутого уровня по тем или иным показателям с данными перспективного плана. Это позволяет видеть ход выполнения перспективного плана и задачи на будущий период. В практике аналитической работы используется также сравнение с утвержденными нормами (например, расход материалов, сырья, энергии, воды и т.д.).

Очень часто в экономическом анализе применяется сравнение фактически достигнутых результатов с данными прошлых лет с целью определения тенденции и закономерности развития экономических процессов.

Следующий вид — сравнение с лучшими результатами, т.е. с передовым опытом, новыми достижениями науки и техники. Это позволяет выявить новые возможности производства.

Большое значение имеет межхозяйственный сравнительный анализ, в процессе которого показатели анализируемого предприятия сопоставляются с показателями ведущих предприятий, имеющих лучшие результаты при одинаковых исходных условиях хозяйствования. Такой анализ направлен на поиск новых возможностей производства и определения резервов повышения эффективности работы предприятия.

Факторный анализ — метод изучения и измерения влияния факторов на результативный показатель. Факторы, оказывающие влияние на результативный признак, имеют либо прямую функциональную связь, либо косвенную (стохастическую).

Детерминированный факторный анализ — это измерение влияния факторов, связь которых с результативным показателем носит функциональный характер, т.е. когда результативный показатель представлен в виде произведения, частного или алгебраической суммы факторов. Например:

$$BC = Y \times S,$$

где BC — валовой сбор;

Y — урожайность сельскохозяйственной культуры;

S — площадь посева этой культуры;

$$\Pi = B - C,$$

где П — прибыль;

B — выручка от реализации;

C — себестоимость реализованной продукции, услуг.

Измерение влияния факторов в детерминированном анализе осуществляется следующими способами:

- 1) цепной подстановки;
- 2) абсолютных разниц;
- 3) индексный;
- 4) относительных разниц;
- 5) пропорционального деления;
- 6) интегральный;
- 7) логарифмирования и др.

Первые три способа, которые применяются наиболее часто, основываются на методе элиминирования, т.е. устранения, исключения воздействия всех факторов на величину результативного показателя, кроме одного. Этот метод исходит из того, что все факторы изменяются независимо друг от друга: сначала изменяется один, а все другие остаются без изменения, потом изменяются два и т.д. при неизменности остальных.

Способ цепной подстановки позволяет определить влияние отдельных факторов на изменение величины результативного показателя путем постепенной замены базисной величины каждого факторного показателя на фактическую величину в отчетном периоде [15, 16, 42].

При использовании способа абсолютных разниц величина влияния факторов рассчитывается умножением абсолютного прироста исследуемого фактора на базовую (плановую) величину качественного фактора или на фактическую величину количественного фактора (например, численность рабочих — количественный фактор, среднегодовая производительность труда — качественный фактор).

В настоящее время в управленческом анализе широко применяются способы стохастического факторного анализа: корреляционный анализ, дисперсионный анализ, компонентный анализ, современный многомерный факторный анализ и способы оптимизации показателей (экономико-математические методы, программирование, теория массового обслуживания, теория игр, исследование операций, которые будут рассмотрены более подробно в последующих разделах данного учебного пособия).

Основные методы стратегического управленческого анализа: ABC-метод; SWOT-анализ, BSC-анализ и др. — будут рассмотрены далее.

В условиях инновационного развития все большее значение приобретают бизнес-планирование и бизнес-прогнозирование, методы анализа эффективности инвестиционных проектов. В частности, *метод расчета инвестиций* включает в себя:

1) цели инвестиционных расчетов:

- определение выгодности отдельных инвестиционных проектов,
- выбор объектов инвестирования из нескольких вариантов,
- формирование инвестиционных программ;

2) данные, необходимые для инвестиционных расчетов:

- внутренние (переменные и постоянные издержки, доходы и расходы, рентабельность, ликвидность, наличие узких мест на предприятии, производительность, рыночная доля и т.д.),
- внешние (конъюнктура рынка, технологический прогресс, законодательство, поведение конкурентов, динамика цен, состояние рынка труда и т.д.);

3) методы инвестиционных расчетов; оценка отдельных инвестиционных объектов осуществляется статистическими и динамическими методами:

- статистические методы:
  - сравнение по издержкам,
  - сравнение по прибыли,
  - расчет рентабельности,
  - расчет амортизации (срока окупаемости);

- динамические методы:

- расчет ценности капитала (метод аннуитетов),
- расчет внутренней рентабельности.

Обоснование инвестиционных программ возможно с помощью классических методов и имитационных моделей.

К классическим методам относятся статистические и динамические. К имитационным моделям относят инвестиционно-финансовые, инвестиционно-производственные и производственно-финансово-инвестиционные модели.

Применение тех или иных способов зависит от цели и глубины анализа, объекта исследования, технических возможностей выполнения расчетов и т.д. Особых методов и методик требует прогнозирование перспективных параметров и стратегии развития бизнеса. Эта проблема актуальна для крупных сельскохозяйственных, агропромышленных предприятий и объединений, агрохолдингов, агрофирм.

Для качественного проведения управленческого анализа и эффективного управления необходима проработанная методика, включающая следующие элементы:

- 1) определение целей и задач анализа;
- 2) совокупность показателей анализа;
- 3) схема, последовательность и периодичность проведения анализа;
- 4) способы получения информации;
- 5) обработка и анализ полученной экономической информации;
- 6) перечень организационных этапов и распределение обязанностей между службами предприятия;
- 7) порядок оформления результатов анализа.

Макроэкономическая нестабильность 70-х г. XX в. (нефтяной кризис, рост процентных ставок, др.), вскрывшая несовершенство существовавших методик долгосрочного прогнозирования и их неприемлемость в условиях нестабильной среды, способствовала дискредитации этих моделей [47]. В 1980-е годы специалисты обратили внимание на отраслевой и конкурентный анализ, интерес к которому был подогрет книгой М. Портера «Конкурентная стратегия». По мнению М. Портера, «стратегия бизнеса должна строиться на структуре рынка, на котором оперирует компания. Стратегия должна быть основана на тщательном анализе происхождения каждой составляющей конкурентной силы» [86]. Для разработки стратегии М. Портер предложил следующие подходы: модель пяти сил конкуренции, набор конкурентных стратегий и схема ценностной цепочки. Анализ цепочки ценностей компании, по мнению П. Дойля, подсказывает направления реорганизации деятельности компании.



К. Мак-Найр, Р. Линч и К. Кросс разработали модель под названием «Пирамида деятельности компании». Как и в рассмотренных моделях, ее основная идея состоит в ориентации на потребителя и выявлении связи между общей стратегией компании и финансовыми показателями ее деятельности, дополненными еще несколькими коэффициентами нефинансового характера. В традиционной модели управленческого контроля такая информация предоставляется только менеджерам высших уровней управления. Пирамида деятельности основывается на концепциях всеобщего управления качеством и промышленными разработками, а также учета затрат по видам деятельности в цепочке ценностей компании. Пирамида деятельности включает в себя четыре уровня организационной структуры компании и характеризует систему двусторонней связи, необходимую для того, чтобы распространить идеи корпоративной миссии и стратегии на разных уровнях организационной иерархии. С точки зрения К. Мак-Найра и его соавторов, оценка должна проводиться на основе комплексной системы показателей, в которой показатели операционной деятельности на нижних уровнях соответствовали бы финансовым показателям на верхних уровнях [82]. Это позволило бы топ-менеджерам компании определить, за счет чего достигаются те или иные значения финансовых показателей и какие факторы при этом играют решающую роль.

К. Адамс и П. Робертс в 1993 г. предложили модель, которую они назвали EP2M (Effective Progress and Performance Measurement — оценка эффективности деятельности и роста). Согласно этой модели, наибольшее значение имеет оценка эффективности деятельности компании в четырех направлениях:

- во внешней среде — обслуживание потребителей и удовлетворение спроса;
- во внутренней среде — повышение эффективности и производительности;
- сверху вниз в организационной иерархии — распространение и адаптация общей стратегии компании на все нижние уровни организационной структуры, стимулирование перемен;
- снизу вверх в организационной иерархии — усиление влияния акционеров и расширение свободы действий работников.

На этапе стратегического планирования значение стратегического анализа выражается:

- в аналитическом обосновании целей организации на предмет достижимости, очередности, приемлемости и т.д.;
- аналитической поддержке процесса выработки стратегии;

- оценивании начального состояния внешней среды и начального состояния организации на способность достижения целей;
- оценке будущего состояния организации и будущего состояния внешней среды;
- выработке перечня возможных вариантов стратегий;
- ранжировании вариантов и выборе оптимального варианта стратегии.

Таким образом, эволюция методов и подходов к проведению стратегического анализа соотносится не только с различными подходами к процессам формирования стратегий предприятия, но с формами управленческого контроля.

## **1.5. Взаимодействие управленческого анализа и логистики, управленческий анализ, контроллинг и бюджетирование**

Создание новых нетрадиционных подходов к управлению хозяйственной деятельностью предприятия привело к необходимости поиска их взаимосвязи и интеграции с уже существующими подходами.

Управленческий анализ рассматривают как внутренний анализ процессов, возникающих в ходе хозяйственной деятельности экономического субъекта. В роли функциональной подсистемы управленческого анализа, осуществляющей сбор, обработку и предоставление данных, необходимых для оперативного управления и стратегического планирования, может выступать *логистика*. Логистика решает локальные вопросы в рамках отдельных звеньев. Разделение на звенья облегчает сбор и классификацию информации при проведении анализа. Логистическая система в рамках одного предприятия является связующим элементом между производственными и управленческими звеньями. Это позволяет целостно рассматривать экономический субъект с точки зрения эффективности внедрения программ оптимизации производственных, денежных и информационных потоков.

В управленческом анализе применяются все виды измерителей, что позволяет использовать для анализа логистические планово-проектные задания.

Логистическую информацию можно использовать для проведения управленческого анализа по следующим направлениям:

- анализ и оценка планирования материальных запасов;
- анализ графиков обслуживания потребителей;
- анализ планов-проектов по размещению складских помещений; оценка эффективности управления складской переработкой, упаковкой;
- анализ карт производственных заделов и технологических карт обработки запасов;
- анализ спроса и его прогнозирование;
- анализ кадрового состава;
- анализ обслуживающих производств и других звеньев, косвенно влияющих на производственный процесс.

Представленные направления не охватывают всю совокупность аналитических процедур, необходимых для проведения управленческого анализа. Они являются наглядным примером интеграции управленческого анализа и логистики. Данная программа может быть дополнена и изменена в зависимости от задач аппарата управления, отрасли, типа производства и других факторов, так как комплексная оценка экономического субъекта невозможна без всестороннего анализа его деятельности.

Искусство экономического управления заключается в умении предвидеть хозяйственную и коммерческую ситуацию, своевременно принять меры по оптимизации соотношения «затраты — результат» и тем самым достичь поставленной цели, получив желаемую прибыль. Контроллинг и управленческий анализ — механизм этого искусства.

Занимая особое место в системе управления предприятием, и управленческий анализ, и контроллинг осуществляют информационное обеспечение принятия решений в целях оптимального использования имеющихся возможностей в рамках своей сферы деятельности.

Нередко контроллинг отождествляют с управленческим анализом либо последний считают доминирующим компонентом контроллинга. С данным утверждением нельзя согласиться в полной мере. Управленческий анализ и контроллинг являются самостоятельными направлениями экономической работы, находящимися в тесной взаимосвязи в процессе принятия управленческих решений.

Сравнение управленческого анализа и контроллинга по существенным критериям приведено в табл. 1.3.

Управленческий анализ призван решать вопросы формирования затрат, эффективности использования ресурсов, а также производства и реализации продукции. Контроллинг — система постоянной оценки всех сторон деятельности организации, предприятия, его под-

Таблица 1.3

**Сравнительная характеристика управленческого анализа и контроллинга**

	Управленческий анализ	Контроллинг
Предмет	Совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством	Процесс управления предприятием, включающий установление целей, формирование стратегии, разработку стратегических и тактических планов, контроль и анализ отклонений фактических результатов от намеченных целей
Цель	Использование результатов в управлении для достижения высоких результатов в будущем	Ориентация управленческого процесса на достижение целей, стоящих перед предприятием
Задачи	Оценка внутренних и внешних факторов; общих тенденций развития экономических процессов; резервов повышения эффективности производства	Координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия; формирование и развитие системы комплексного планирования; информационная поддержка принятия управленческих решений
Основные методы	Классические методы анализа: сравнение, факторный детерминированный и стохастический (корреляционный) анализ, ABC-анализ; SWOT-анализ, BSC-анализ, маржинальный анализ; метод расчета инвестиций	Методы контроля и прогнозирования: сравнения и сопоставления, расчетно-конструктивный, полного контроля, метод расчета сумм покрытия; ABC-анализ; экономико-математическое моделирование и прогнозирования

разделений, руководителей, сотрудников с точки зрения достижения заданных параметров стратегического плана, выявления отклонений и принятия адекватных управленческих решений, при необходимости выполнения соответствующих действий для корректировки сложившейся ситуации.

Контроллинг не следует отождествлять с контролем. Если контроль направлен в прошлое, на выяснение времени ошибок и счетов, то контроллинг — это управление будущим для обеспечения должного функционирования предприятия и его структурных единиц.

Система контроллинга позволяет так управлять процессом текущего анализа плановых и фактических показателей, чтобы исключить ошибки и отклонения в плане-графике реализации бизнес-идеи

как в настоящем, так и в будущем. Система контроллинга целесообразна в тех случаях, когда функции управления предприятием возложены на отделы и службы. На начальном этапе внедрения контроллинга он выступает как система, которая оповещает о возникновении негативных отклонений в деятельности фирмы для своевременного принятия противодействующих мер.

В деятельности фирмы контроллинг — это целостная концепция управления предприятием, направленная на выявление шансов и рисков, связанных с получением прибыли, определением мер и механизмов их реализации, снижения рисков. Особенности контроллинга:

- 1) увязка оперативных финансово-экономических расчетов и стратегических решений;
- 2) ориентация финансово-экономических расчетов на принятие экономически обоснованных решений;
- 3) новое содержание таких традиционных функций управления, как планирование, контроль, информационное обеспечение, которые составляют ядро контроллинга;
- 4) новое содержание роли планово-экономических служб (служб контроллинга на предприятии);
- 5) разработка основных параметров перспектив и стратегий развития отдельных видов бизнеса и предприятия в целом.

Таким образом, 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. Основная цель контроллинга — ориентация управленческого процесса на достижение целей, стоящих перед предприятием. Для этого контроллинг обеспечивает выполнение следующих функций:

- сервисной (предоставление необходимой информации для управления);
- принятия решений (управляющей функции);
- внутреннего контроля на предприятии.

Сервисная функция — это информационное обслуживание контроллинга, которое обеспечивается при помощи систем планирования, нормирования, учета и контроля.

Все эти системы ориентированы на достижение цели, конечного результата деятельности предприятия. Информация должна содержать заданные показатели (плановые, нормативные) и фактические, в том числе сведения об отклонениях, выявленных в ходе учета. Управляю-

шая функция контроллинга реализуется с использованием данных анализа отклонений, величины покрытия и общих результатов деятельности предприятия. Эта информация необходима для принятия тактических (оперативных) и стратегических решений.

Функция внутреннего контроля сводится к контролю экономической работы как организации в целом, так и ее структурных подразделений. В отличие от ревизии контроллинг ориентирован на текущие и будущие результаты деятельности и не связан с документальной проверкой на местах совершения хозяйственных операций.

Выделяют три основные задачи контроллинга: планирование, контроль, регулирование. Посредством планирования определяют курс на следующий финансовый год. Оперативность позволяет осуществлять более точный контроль в течение года и проводить анализ причин отклонений. Регулирование направлено на поддержание принятого решения.

Для изучения предмета контроллинга используются как общенаучные, так и специфические приемы исследования. К *общим* методам относятся анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация. К *специфическим* — ABC-метод, метод STEP-факторов и др.

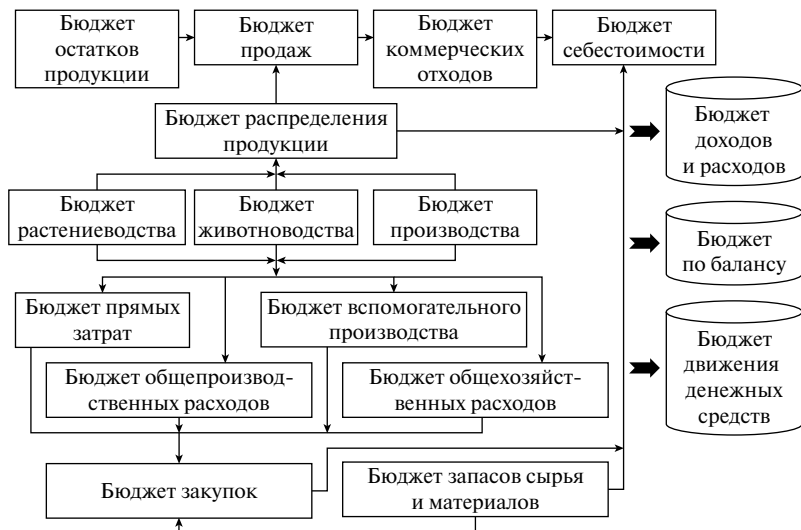
Эффективное функционирование системы управления на сельскохозяйственном предприятии непосредственно зависит от системы планирования, которая должна обладать высокой степенью детализации плановой информации, сопоставимой с данными бухгалтерского учета. Одним из современных методов текущего планирования, удовлетворяющих принципам контроллинга, является бюджетирование или бюджетное планирование, основная проблема использования которого — отсутствие методики, адаптированной для применения на сельскохозяйственных предприятиях, вне зависимости от видов его деятельности.

В процессе адаптации методики бюджетного планирования к особенностям сельского хозяйства требуется определиться с составом бюджетов и последовательностью их составления (рис. 1.3), горизонтом и интервалом планирования (рис. 1.4), а также порядком их корректировки (рис. 1.5) с учетом специфики сельского хозяйства [45, 70].

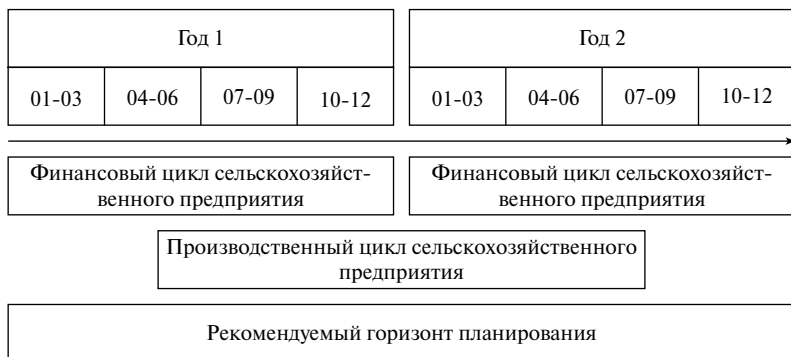
С точки зрения общей последовательности составления бюджетов исходными являются бюджеты производства продукции растениеводства, животноводства и бюджет промышленного производства, на основе которых составляются функциональные бюджеты, опреде-

ляющие, с одной стороны, доходы предприятия, с другой — затраты. Каждый из функциональных бюджетов является по сути вспомогательным для составления финансовых бюджетов — БДДС, БДР и ББЛ.

Минимальным бюджетным периодом (т.е. временем, за которое производится планирование и исследование достигнутых результатов на предмет развития предприятия в соответствии с поставленными целями) является бюджетный цикл — период, по истечении которого



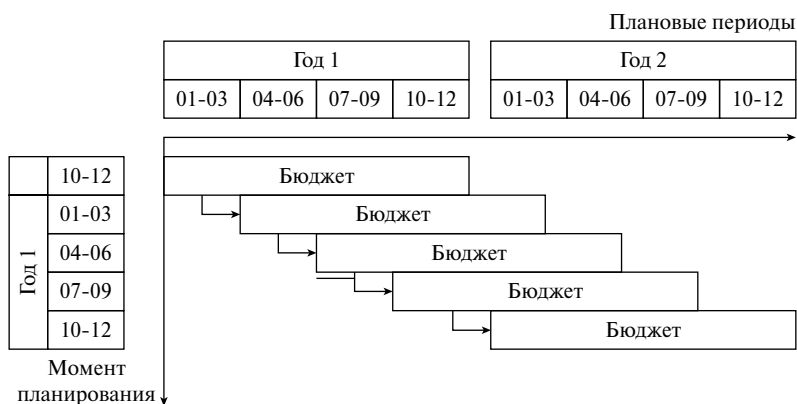
**Рис. 1.3.** Примерный состав бюджетов и последовательность их формирования на сельскохозяйственном предприятии



**Рис. 1.4.** Рекомендуемый горизонт бюджетного планирования для сельскохозяйственных предприятий

оценивается деятельность предприятия, определяется финансовый результат, подводятся окончательные итоги, считается, что он должен составлять один год. Для сельскохозяйственных предприятий имеет смысл использовать двухгодичный бюджетный цикл (рис. 1.4), так как только за этот период можно полностью оценить результаты деятельности и подвести итоги.

Кроме того, следует использовать так называемую скользящую систему планирования (рис. 1.5), при которой постоянно производится корректировка составленных планов в соответствии с изменившимися условиями [45, 70].



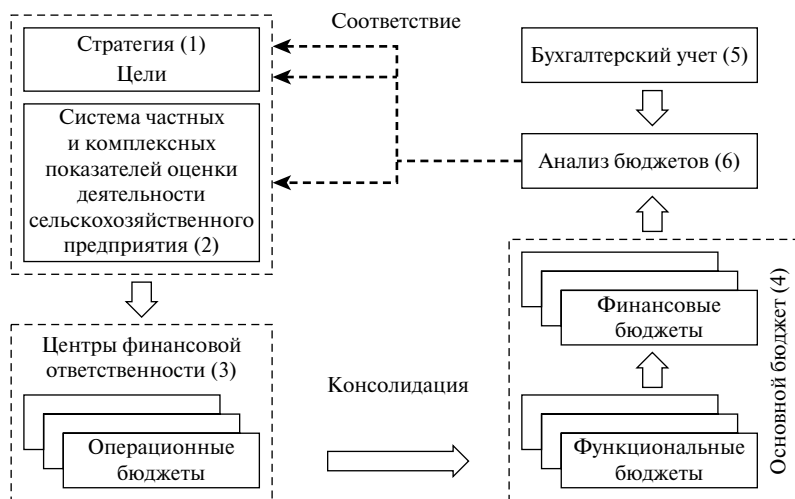
**Рис. 1.5.** Примерная схема скользящей методики бюджетного планирования на сельскохозяйственных предприятиях

На схеме вертикальная ось задает моменты планирования, горизонтальная показывает время по отношению к моментам планирования; отрезки, описывающие последующие интервалы планирования, получают со сдвигом первого по диагонали вниз. Это обусловлено тем, что момент планирования после окончания очередного года смещается вниз на одну единицу, при этом прошедший год перестает быть плановым периодом, но справа в удаленном будущем добавляется еще один плановый период.

Применение данной методики планирования обусловлено нестабильностью внешней среды сельскохозяйственных предприятий и сложностью прогнозирования отдельных показателей бюджетов. Это позволяет учитывать в процессе хозяйственной деятельности влияние внешних факторов и корректировать бюджеты, что делает систему управления предприятием более эластичной.



В целом процесс функционирования системы управления сельскохозяйственным предприятием на основе контроллинга представлен на рис. 1.6 [45, 70].



**Рис. 1.6.** Процесс функционирования системы управления сельскохозяйственным предприятием на основе контроллинга

Процесс управления на основе контроллинга начинается с формулировки стратегии, в соответствии с которой производится разработка и постановка целей по ее достижению, в том числе финансовых (блок 1).

Для того чтобы увязать установленные цели и деятельность предприятия и в будущем отслеживать степень их достижения, подготавливается система показателей (блок 2). Для текущей оценки деятельности сельскохозяйственных предприятий целесообразно использовать предложенную нами систему частных и комплексных показателей.

Поставленные цели, выраженные в качестве системы показателей деятельности предприятия, являются основой для построения бюджетов предприятия в рамках центров финансовой ответственности (блок 3), ответственных за их выполнение.

В результате консолидации операционных бюджетов формируется основной бюджет сельскохозяйственного предприятия в составе функциональных и финансовых бюджетов — бюджета доходов и расходов (БДР), бюджета движения денежных средств (БДДС) и бюджета по балансовому листу (ББЛ) (блок 4).

В процессе хозяйственной деятельности ведется учет (блок 5) и осуществляется текущий анализ финансово-экономического состояния и исполнения бюджетов, проводится оценка величины отклонений достигнутых значений показателей от запланированных для данного периода, а также факторов, на это повлиявших (блок 6). Рассмотрим предложенную технологию на конкретном примере.

На первом этапе внедрения системы контроллинга на ОПХ «Овощевод» выполнена автоматизация технико-экономического и бюджетного планирования на основе программных систем ЦПС «Бюджетное планирование предприятий АПК» и «Парус: Сельскохозяйственное предприятие. Бухгалтерский учет» в соответствии с методикой бюджетирования и разработки бюджетов.

На втором этапе произведена интеграция подсистем планирования и учета в системе управления. Составленные планы и бюджеты были увязаны со счетами управленческого плана счетов.

На третьем этапе применяется система частных и комплексных показателей оценки деятельности сельскохозяйственного предприятия, которая была включена в полученную систему.

Построенная система управления на ОПХ «Овощевод», включающая взаимосвязанные между собой подсистемы финансового и управленческого учета, планирования, анализа и контроля, позволила, с одной стороны, планировать деятельность и оценивать альтернативные варианты действий, с другой стороны осуществлять эффективный мониторинг выполнения планов и принимать решения на основе получаемой информации. При этом, во-первых, появилась возможность определить влияние управленческих решений на финансово-экономическое состояние предприятия и на основе этого более обоснованно подходить к их принятию. Интуитивный подход к подобным расчетам в практической деятельности приводил к принятию неоптимальных решений. Так, альтернативные варианты составленных планов, в которых первоначально были пересмотрены структура реализации продукции с учетом сезонных колебаний цен, а затем посевные площади, технологии производства, объемы выпуска продукции, затраты на ее производство с учетом потребностей рынка, привели к позитивным изменениям совокупных и комплексного показателей деятельности.

Во-вторых, построенная система позволила оценивать результаты деятельности, анализировать исполнение бюджетов, вести мониторинг и контроль деятельности.

Традиционные показатели экономического эффекта, такие как прибыль и рентабельность, не вполне подходят в качестве обобщающей характеристики совершенствования системы управления на принципах контроллинга. Оценка деятельности системы контроллинга была осуществлена на основании интегрального показателя управляемости предприятием:

$$y = 1 - \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n v_i \left| 1 - \frac{x_i^{\text{факт}}}{x_i^{\text{план}}} \right|,$$

где  $y$  — показатель управляемости предприятия;  
 $v_i \in (0; 1)$  — вес (значимость)  $i$ -го показателя;  
 $x_i^{\text{факт}}$ ,  $x_i^{\text{план}}$  — соответственно фактическое и плановое значения  $i$ -го показателя;  
 $n$  — количество ключевых показателей.

Данный показатель ( $y$ ) обозначает степень контроля, которую управляющая система может распространять на управляемую систему [45].

Бюджетирование приобретает все большую значимость на перерабатывающих и других предприятиях АПК, в интегрированных формированиях. Кооперация и интеграция сельскохозяйственных организаций и предприятий становятся все актуальнее. Основной формой объединения в АПК является создание вертикально-интегрированных агропромышленных предприятий холдингового типа. Создание интегрированных структур позволяет достичь определенных конкурентных преимуществ, а значит, укрепить положение предприятия на рынке, добиться концентрации капитала, повысить эффективность деятельности предприятий, входящих в объединение. Вместе с тем многоотраслевой характер и территориальная разобщенность интегрированных формирований становятся препятствиями в их дальнейшем развитии.

Наличие в природе интегрированных агропромышленных формирований множества характерных признаков (комплексность, многоуровневость, наличие множественности целей, четкое горизонтальное разделение деятельности за счет образования подразделений и др.) позволяет рассматривать их как сложные производственно-хозяйственные образования.

В процессе функционирования сложного производственно-хозяйственного образования элементы и подсистемы взаимодействуют таким образом, что существование полностью независимых подсистем невозможно. Следовательно, необходим механизм интеграции и координации подсистем для создания устойчивого состояния целостности сложного производственно-хозяйственного образования. Таким механизмом является система бюджетирования.

Стандартной системы управления объединениями предприятий не существует. Формирование управляющей системы, основанной на принципах бюджетирования, позволяет осуществить переход от реактивной формы управления к управлению на базе прогнозного анализа и планирования. Рациональное распределение ограниченных ресурсов между подсистемами сложного производственно-хозяйственного образования позволяет устранить диспропорции в производственном процессе, а значит, добиться наибольшего эффекта от их использования.

Процесс управления может осуществляться только при условии циркуляции определенной информации между управляющей и управляемой подсистемами. При этом получение надежной и достаточной информации имеет особенно большое значение, так как только она позволяет принять правильное управленческое решение. Именно система бюджетирования позволяет реализовать преимущества формализации управленческой информации в стандартных формах ее представления о бюджетах. Определенная периодичность пересмотра бюджетов структурных подразделений и отдельных предприятий, входящих в интегрированные структуры, позволяет гибко изменять перечень контролируемой информации, а также ограничения и целевые установки в зависимости от изменений внешней и внутренней среды. Данное преимущество бюджетирования позволяет снизить риск принятия неэффективных управленческих решений.

В странах с рыночной экономикой формирование бюджета как одного из инструментов планирования прошло долгий путь развития. Традиционно под бюджетом понимается финансовый план, имеющий форму балансовой таблицы, в которой затраты согласованы с доходами. Однако в системном аспекте бюджетирования предприятия эта категория приобрела более широкое смысловое наполнение. В рамках нашего исследования мы придерживаемся точки зрения О.Н. Волковой и рассматриваем бюджет как количественно детализированный план деятельности организации в целом и отдельных ее сегментов, направленный на достижение целей организации [34].

Сущностью управления в интегрированных (корпоративных) формированиях на основе бюджетирования является достижение баланса доходов и расходов с четким определением мест их возникновения и закреплением ответственности за руководителями соответствующего уровня. В рамках бюджетирования определяется экономическая эффективность деятельности предприятия в целом и его структурных подразделений, планируются и фиксируются суммы поступления

и расходования денежных средств, определяются экономический потенциал и финансовое состояние предприятия.

Система бюджетирования характеризуется множественностью бюджетов. В рамках крупного сельскохозяйственного или агропромышленного предприятия могут формироваться финансовые и операционные, вспомогательные и дополнительные бюджеты. Набор бюджетов для каждого предприятия индивидуален и определяется сферой производства, особенностями финансово-хозяйственной деятельности и в первую очередь целями бюджетирования на предприятии. Бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия, называется генеральным (общим) бюджетом. Генеральный бюджет — это скоординированный по всем подразделениям (бизнес-единицам) и функциям план работы предприятия. Он объединяет отдельные бюджеты и характеризует поток информации для принятия и контроля управленческих решений. На этапе составления генерального бюджета анализируются и уточняются ценовая и кредитная политика компании, стратегия управления запасами, выявляются риски и оцениваются возможные последствия управленческих решений.

Основная идея, реализуемая системой бюджетирования в корпоративных структурах, заключается в сочетании централизованного стратегического управления на уровне управляющей компании и децентрализации оперативного управления на уровне отдельных предприятий объединения. Бюджетирование позволяет эффективно управлять не просто отдельными бизнесами, а сочетанием различных видов деятельности.

Исследование основных индикативно-плановых и интеграционно-институциональных свойств бюджетов, анализ инструментария бюджетирования, используемого в процессах управления агропромышленных предприятий, позволили определить основные положения бюджетирования как концепции управления современным агропромышленным предприятием, которые состоят в следующем:

- современное агропромышленное предприятие представляет собой сложную многоуровневую и многоотраслевую систему с определенным набором целей, включающую в себя все стадии прохождения сельскохозяйственной продукции — от производства сырья в условиях сельскохозяйственного предприятия до создания продукта конечной переработки и его доставки до потребителей; части данной системы тесно взаимосвязаны;
- деятельность предприятия ориентирована на достижение поставленных целей, запланированных показателей;

- бюджетирование в рамках современного агропромышленного предприятия призвано выполнять функции интегрирующей, координирующей и стимулирующей подсистемы замкнутого контура управления;
- бюджетирование обеспечивает инструментальную и методическую базу для принятия управленческих решений.

Более наглядно место бюджетирования в системе управления вертикально-интегрированного агропромышленного предприятия характеризует схема, представленная на рис. 1.7.



**Рис. 1.7.** Бюджетирование в системе управления вертикально-интегрированного агропромышленного предприятия:  
 ← — стратегические целевые нормативы; - - - - -> бюджет, отчет об исполнении бюджета; <— —> договорные отношения

Внедрение системы бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях — необходимое условие стабильной работы всего агропромышленного холдинга.

Суть управленческой деятельности в сложных производственно-хозяйственных образованиях заключается в согласовании целей составляющих их элементов и координации совместной деятельности. Основной формой реализации бюджетирования в данных предприятиях является консолидированное бюджетирование. Данный подход представляет собой формирование системы взаимосвязанных бюджетов нескольких юридически самостоятельных предприятий, действующих совместно в экономическом и финансовом отношении.

В каждом предприятии может быть свое назначение бюджетирования в зависимости как от объекта финансового планирования, так и от системы финансовых и нефинансовых целей, поэтому в рамках бюджетирования как управленческой технологии возможно использование индивидуальных средств и инструментария. Для обеспечения

процесса управления на основе системы бюджетирования в настоящее время:

- формируется система бюджетов;
- выделяются центры финансовой ответственности (ЦФО);
- определяются права, обязанности и меры ответственности руководителей ЦФО за результаты деятельности;
- проводится анализ экономической эффективности деятельности ЦФО;
- внедряется нормирование расходов и др.

При постановке бюджетирования в сложных производственно-хозяйственных образованиях в первую очередь необходимо определить перечень субъектов бюджетного процесса. Предстоит установить число уровней консолидации бюджетов согласно применяемой на предприятии бюджетной системе. Данное разграничение проводится на этапе выделения ЦФО. Необходимо отметить, что отдельные предприятия, входящие в холдинг, могут также рассматриваться как центры финансовой ответственности, что отвечает логике построения интегрированных предприятий как многоуровневых систем управления (рис. 1.8).

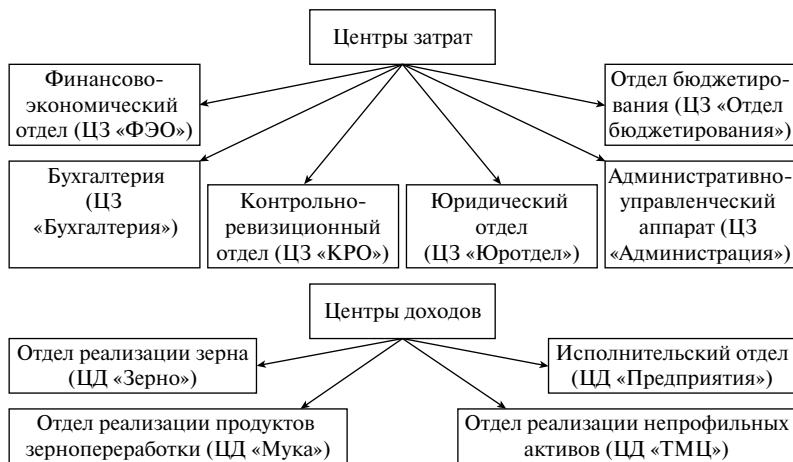


**Рис. 1.8.** Финансовая структура предприятия холдингового типа

Проведенные нами исследования показали целесообразность выделения в рамках организации системы бюджетирования на агропромышленных предприятиях центров финансовой ответственности двух типов — центров доходов (ЦД) и центров затрат (ЦЗ).

Концепция бюджетирования по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия разных целевых функций, наиболее эффективно стимулирующих их в хозяйственной деятельности, а также определение стоимостных и количественных показателей, которые центр ответственности обязан получить в планируемом периоде.

В зависимости от того, к какому типу ЦФО относится структурное подразделение предприятия, бюджет может содержать плановые задания по доходам — если бюджет составлен для центра доходов, и по расходам — если определяются параметры деятельности центра затрат. На рисунке 1.9 представлена предлагаемая система центров финансовой ответственности управляющей компании зерноперерабатывающего холдинга.



**Рис. 1.9.** Система центров финансовой ответственности ОАО «Управляющая компания»

Изучение практики бюджетирования на предприятиях, входящих в вертикально-интегрированный холдинг «Пава», показало необходимость применения единого формата бюджета доходов и расходов ЦФО. Выделение в бюджете доходов и расходов ряда разделов (операционная, комиссионная, финансовая и инвестиционная деятельность) наглядно представляет денежные потоки предприятия. В результате выводятся как остатки по видам деятельности, так и общее сальдо по предприятию. Учет затрат осуществляется по местам их возникновения, наглядно представлены результаты деятельности ЦФО. Структура бюджета удобна для проведения план-фактного анализа исполнения бюджета и выявления резервов повышения эффективности работы ЦФО [45].

Единая структура бюджета для всех ЦФО позволяет консолидировать бюджеты центров доходов и центров затрат в сводный бюджет предприятия.



В рамках агропромышленного холдинга как сложной многоотраслевой структуры мы считаем целесообразным создание самостоятельного структурного подразделения — отдела бюджетирования, входящего в состав финансово-экономической службы предприятия и подчиненного заместителю генерального директора по экономике и финансам. Задачи отдела — увязка всех компонентов и сопровождение системы бюджетирования на предприятиях, входящих в состав интегрированного объединения, обеспечение единства методических подходов, подготовка документационного обеспечения по бюджетированию и управленческому учету. Положение данного отдела должно обеспечить объективность и независимость финансового планирования, контроль над затратами ЦФО.

С развитием системы бюджетирования в рамках вертикально-интегрированных агропромышленных предприятий возможно создание подразделения, занимающегося контролем финансовых потоков внутри предприятия, — казначейства. Задачи казначейства — учет поступающих доходов и произведенных расходов на лицевых счетах ЦФО, поддержание общей ликвидности организации, внутрикорпоративное перераспределение ресурсов. В результате создания казначейства появляется возможность составления ежедневного баланса доходов и расходов по каждому ЦФО.

Бюджету в значительной степени присущи черты индикативного плана. Он определяет некий уровень значений, максимальную или минимальную величину показателей. Как форма индикативного планирования составление бюджета строится на основе многоступенчатого согласования, участниками которого выступают руководители ЦФО, руководство предприятия, различные коллегиальные органы управления.

В условиях рынка наиболее вариабельной величиной является спрос на продукцию, поэтому один из основных индикаторов в системе бюджетирования — объем реализации продукции. Для учета различных вариантов изменения рыночной ситуации формируют гибкий бюджет.

С позиций институционального подхода бюджетирование характеризуется как нормативно оформленная и внутренне структурированная совокупность организаций, социума (трудовые коллективы и менеджмент) и отношений между ними в процессе распределения ресурсов и достижения стратегических целей деятельности предприятия.

Взаимодействия субъектов в социальном пространстве агропромышленного предприятия можно представить как сеть коммуникатив-

ных потоков. Упорядочение потоков информации, циркулирующей между различными звеньями организации, является одним из решающих условий ее успешного функционирования. В рамках системы бюджетирования точки взаимодействия определяют уровни составления и консолидации бюджетов, соответствующие уровням управленческой иерархии предприятия.

Основой процесса бюджетирования является регламент — управленческий документ, содержащий описание формализованных процедур составления, согласования, исполнения, анализа и контроля бюджета. Рассмотрение данного документа с позиций институциональной теории позволяет выделить в качестве его важнейшей составляющей социальное содержание, определяющее систему социальных отношений и деятельности в организациях различного масштаба. Именно от институционального содержания регламентов бюджетирования зависит решение таких задач, как понимание целей и перспектив развития организации, воспитание чувства ответственности и дисциплины исполнителей, достижение эффективной и адекватной деловой коммуникации, стимулирование активности работников.

При разработке бюджетного регламента основополагающим принципом является принцип единства бюджетной системы, который означает единство регламентирующей нормативной базы, форм бюджетной документации, санкций и стимулов, методологии формирования и использования средств. Именно четкое указание в регламенте процедур составления и согласования бюджетов, сроков разработки и контроля исполнения бюджетов, ответственных лиц, системы премирования за достижение целевых ориентиров деятельности, закрепленных в бюджетах, превращает процесс бюджетирования в управленческую технологию с встроенным инструментарием финансового контроля.

Основными факторами, определяющими целесообразность внедрения бюджетирования как системы управления агропромышленными предприятиями, являются:

- динамичность рыночных условий и рискованность сельскохозяйственного производства;
- высокий уровень территориальной концентрации зерноперерабатывающих предприятий;
- многоотраслевой характер, сложная организационная структура современных предприятий АПК и необходимость снижения издержек на управление;

- ценовой характер конкурентной борьбы;
- привлечение инвесторов.

В рамках оценки результатов управленческой деятельности необходимо определить критерии и показатели эффективности управления агропромышленными предприятиями на основе системы бюджетирования.

Под эффективностью системы бюджетирования понимается совокупность критериев оценки по обеспечению максимально полного и своевременного выполнения договорных обязательств, проведения расчетов и повышения эффективности функционирования предприятия как хозяйствующего субъекта, посредством рационализации организационной, методологической, технической составляющей управления ресурсами и финансовыми потоками. При оценке системы бюджетирования в интегрированных структурах следует исходить из условий своевременности и реализуемости процедур консолидации бюджетов разного уровня в сводный бюджет предприятия.

Для проведения комплексной оценки эффективности деятельности предприятий, входящих в интегрированные агропромышленные формирования, следует использовать показатели рентабельности активов, рентабельности собственного капитала, рентабельности продаж, коэффициенты оборачиваемости капитала и финансовой зависимости. Кроме того, для повышения объективности оценки эффективности управления на основе бюджетирования целесообразно применение показателя экономической добавленной стоимости EVA.

Система показателей для каждого предприятия индивидуальна в зависимости от финансовой структуры, отраслевой принадлежности и целей организации бюджетирования.

## **Контрольные вопросы и задания**

1. В чем состоят предпосылки возникновения и сущность управленческого анализа?
2. Каковы цели управленческого анализа, почему целесообразно объединение их в систему?
3. Какие задачи в целом призван решать управленческий анализ?
4. Какое место занимает управленческий анализ в системе управления?

5. Назовите основные принципы организации управленческого анализа.
6. В чем заключаются особенности, предмет управленческого анализа?
7. Охарактеризуйте объекты, основные направления и этапы управленческого анализа.
8. Назовите основные методы, применяемые в управленческом анализе.
9. Каково взаимодействие управленческого анализа и логистики?
10. Дайте сравнительную характеристику управленческого анализа и контроллинга.
11. Какие методы и способы контроллинга были внедрены американской и европейской школами управления?
12. Раскройте содержание системы контроллинга.
13. В чем состоит взаимосвязь системы управленческого анализа и управленческого учета?
14. Выделите главные особенности контроллинга как системы управления предприятием.
15. Что представляют собой функции контроллинга и чем определяется их состав?
16. Чем вызвана необходимость формирования новой системы управления при переходе к инновационной и информационной стадиям общественного развития?
17. Каковы особенности процессов бюджетирования на предприятии АПК?
18. Что, по вашему мнению, необходимо для внедрения бюджетирования и контроллинга на сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях?
19. Что означает показатель экономической добавленной стоимости EVA?
20. Какие применяются критерии и показатели эффективности управления агропромышленными предприятиями на основе системы бюджетирования?

## **Контрольный тест**

1. Субъектами управленческого анализа являются:
  - а) руководство предприятия;
  - б) государство;

- в) государственные органы статистики;
  - г) исполнители управленческих решений.
2. Управляющая система — это:
- а) совокупность органов, средств, инструментов и методов управления;
  - б) руководство предприятия различных уровней;
  - в) производственный процесс.
3. К основным задачам управленческого анализа относится:
- а) оценка хозяйственной ситуации;
  - б) выявление положительных и отрицательных факторов и причин действующего состояния;
  - в) подготовка принимаемых управленческих решений;
  - г) выявление и мобилизация резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности;
  - д) обоснование факторов и направлений стратегического развития бизнеса (предприятия);
  - е) все вышеперечисленное.
4. При внедрении управленческого анализа предприятие должно руководствоваться следующими принципами:
- а) комплексность;
  - б) уместность;
  - в) системность;
  - г) объективность.
5. Управленческий анализ ориентирован:
- а) на экономическую эффективность и рентабельность деятельности предприятия на тактическом и оперативном уровне;
  - б) внешнюю и внутреннюю среду предприятия с направленностью на стратегический уровень управления;
  - в) и то и другое.
6. Из приведенных утверждений является верным:
- а) управленческий анализ базируется на данных управленческого учета;
  - б) управленческий анализ базируется на данных финансового учета;
  - в) управленческий анализ базируется на данных финансового и управленческого учета;
  - г) управленческий анализ никак не связан с учетом.

7. Характеристики, присущие управленческому анализу:
  - а) регламентация со стороны государства;
  - б) доступность внешним пользователям;
  - в) комплексное изучение всех сторон деятельности предприятия;
  - г) использование всех доступных источников информации.
8. Главной функцией процесса управления можно назвать:
  - а) выработку управленческих решений;
  - б) выявление и мобилизацию резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности;
  - в) оценку хозяйственной ситуации.
9. Основными методами контроллинга являются:
  - а) АВС-анализ;
  - б) маржинальный анализ;
  - в) методы факторного анализа;
  - г) методы корреляционного анализа;
  - д) метод расчета сумм покрытия;
  - е) метод расчета инвестиций.
10. Цели и задачи управленческого анализа определяются:
  - а) законодательством;
  - б) менеджерами;
  - в) собственниками.
11. Контроллинг — это:
  - а) финансовый план действий на предстоящий период в стоимостном выражении, который позволяет скоординировать экономические интересы различных подразделений и согласовать различные цели;
  - б) профессионально ориентированная малая вычислительная система, предназначенная для работ по экономическому анализу;
  - в) функционально обоснованное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия тактических и стратегических управленческих решений.
12. Основные этапы, которые включает цикл принятия управленческих решений:
  - а) определение целей и задач;
  - б) поиск альтернативных вариантов действий;
  - в) сравнение полученных результатов с запланированными;
  - г) все вышеперечисленное.

13. Принцип комплексности организации управленческого анализа заключается:
  - а) в единстве производственных и финансовых показателей;
  - б) анализе предприятия как целостной системы;
  - в) изучении экономической и технической сторон производства.
14. Объектом управленческого анализа являются:
  - а) себестоимость продукции;
  - б) финансовые результаты;
  - в) прибыль;
  - г) рентабельность.
15. Задачей контроллинга является:
  - а) оценка внутренних и внешних факторов;
  - б) выявление резервов повышения эффективности производства;
  - в) координация управленческой деятельности по достижению целей предприятия;
  - г) определение политики ценообразования.
16. В управлении выделяют следующие системы:
  - а) управляющую;
  - б) контрольную;
  - в) регулируемую;
  - г) управляемую.
17. Под управляемой системой чаще всего понимают:
  - а) персонал предприятия;
  - б) денежные потоки;
  - в) материальные потоки;
  - г) производственный процесс.
18. Управленческий анализ предусматривает изучение:
  - а) экономической стороны производства;
  - б) технической стороны производства;
  - в) социальных условий;
  - г) взаимосвязи природных условий с производством;
  - д) всего вышеперечисленного.
19. В роли функциональной подсистемы управленческого анализа может выступать:
  - а) контроллинг;
  - б) логистика;
  - в) планирование;
  - г) аудит.

20. Уровень управления, на который направлен контроллинг:
  - а) стратегический;
  - б) тактический;
  - в) оперативный.
21. Комплексное изучение всех сторон деятельности предприятия относится:
  - а) к особенностям управленческого анализа;
  - б) методам управленческого анализа;
  - в) принципам управленческого анализа.
22. Из следующих утверждений верно:
  - а) контроллинг тождествен управленческому анализу;
  - б) управленческий анализ и контроллинг являются самостоятельными направлениями экономической работы, находящимися в тесной взаимосвязи;
  - в) управленческий анализ является доминирующим компонентом контроллинга.
23. Завершающим этапом в цикле принятия управленческих решений является:
  - а) выбор оптимального решения;
  - б) сравнение полученных и планируемых результатов;
  - в) корректирующие действия.



# ЛИТЕРАТУРА

1. Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008—2012 годы. Утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 14 июля 2007 г. № 446.
2. *Аакер Д.* Стратегическое рыночное управление. 6-е изд. СПб. : 2004. — 272 с.
3. *Абрамова Г.П., Жигалин М.М.* и др. Маркетинг в АПК. М. : Колос, 1997. — 240 с.
4. *Абрютин М.С., Грачев А.В.* Анализ финансово-экономической деятельности предприятия : учеб.-практич. пособие. М. : Дело и сервис, 2001. — 272 с.
5. *Акмаева Р.И.* Стратегическое планирование и стратегический менеджмент : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2006. — 208 с.
6. *Алтухов А.И., Кундиус В.А.* Прогнозирование производства, инвестиционных приоритетов и рисков в продовольственном обеспечении страны : монография. — М. : ГНУ ВНИИЭСХ; Изд-во АГАУ, 2009. — 475 с.
7. *Алтухов А.И., Кундиус В.А.* Российский АПК : современное состояние и механизмы развития : монография. 2-е изд., испр. и доп. М. : ФГУП «ВО Минсельхоза России»; Барнаул : Изд-во АГАУ, 2006. — 723 с.
8. *Андерсон Д.* Подними свой бизнес! / пер. с англ. СПб. : Питер, 2005. — 256 с.
9. Антикризисное управление : учебник / под ред. Э.М. Короткова. М. : ИНФРА-М, 2000. — 432 с.
10. *Андрющенко А.* Постановка бюджетирования : задачи и анализ ошибок / А. Андрющенко // Консультант. 2005. № 23. С. 7—9.
11. *Ансофф И.* Новая корпоративная стратегия / пер. с англ. под ред. Ю.Н. Каптуревского. СПб. : Питер, 1999. — 416 с.
12. *Ансофф И.* Стратегическое управление / сокр. пер. с англ. Науч. ред. и авт. предис. Л.И. Евенко. М. : Экономика, 1989.
13. *Аренков И.А., Багиева Г.Л.* Теория и методология принятия маркетинговых решений на принципах бенчмаркетинга. СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 1998. — 263 с.
14. *Бабаскин С.В.* Инновационный проект : методы отбора и инструменты анализа рисков : учеб. пособие. М. : Дело АНХ, 2009. — 240 с.
15. *Баканов М.И.* Теория экономического анализа / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет / Учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2006. — 536 с.
16. *Баканов М.И.* Экономический анализ. М. : Финансы и статистика, 2000. — 145 с.
17. *Балацкий Е., Раптовский А.* Инновационные и инвестиционные факторы эффективности производства // Общество и экономика. 2007. № 1.
18. *Белявский И.К.* Маркетинговое исследование : информация, анализ, прогноз : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2004. — 320 с.

19. Бизнес-планирование : учебник / под ред. В.М. Попова и С.И. Ляпунова. М. : Финансы и статистика, 2007. — 812 с.
20. *Богатин Ю.В., Швандар В.А.* Экономическое управление бизнесом : учеб. пособие для вузов. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — 391 с.
21. *Богданов А.* Бизнес и власть : новые горизонты государственного управления в аграрном секторе / Экономический анализ : теория и практика. — 2008. № 24. С. 24—32.
22. *Большаков А.С., Михайлова В.И.* Современный менеджмент : теория и практика. — СПб. : Питер, 2000. — 416 с.
23. Большая энциклопедия : в 62 т. Т. 31. М. : ТЕРРА, 2006. — 592 с.
24. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь. М. : Книжный мир, 2002. — 895 с.
25. *Боумен К.* Стратегия на практике. — СПб. : Питер, 2004. — 416 с.
26. *Бражко Е.И., Серебрякова Г.В., Смирнов Э.А.* Управленческие решения : учеб. пособие. 2-е изд. — М. : РИОР, 2008. — 126 с.
27. *Бурцев В.* Структура бюджетирования / В. Бурцев // Аудит и налогообложение. 2005. № 9.
28. *Бухалков М.И.* Внутрифирменное планирование / М.И. Бухалков. — М. : ИНФРА, 1999. — 392 с.
29. *Бухалков М.И.* Внутрифирменное планирование : учебник. М. : ИНФРА-М, 2003, — 400 с.
30. *Вахрушина М.А.* Бюджетирование : задачи и процедуры / М.А. Вахрушина. Современный бухгалтер. 2004. № 12.
31. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов. М. : Финстатинформ, 2004. — 553 с.
32. *Вахрушина М.А.* Управленческий анализ : учеб. пособие. 5-е изд. М. : Омега-Л, 2008. — 399 с.
33. *Вахрушина М.А.* Управленческий анализ поведения затрат / М.А. Вахрушина // Экономика и жизнь. 2001. № 21.
34. *Вахрушина М.А.* Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика : проблемы и перспективы. М. : Экономика и жизнь, 2000. — 192 с.
35. *Волкова О.Н.* Управленческий анализ : учебник. М. : Проспект, 2008. — 304 с.
36. *Воронова Е.* Системы управленческого учета : развитие в условиях новых методов управления / Проблемы теории и практики управления. 2007. № 9. С. 45—53.
37. *Гамбаров Г.М., Журовель Н.М.* и др. Статистическое моделирование и прогнозирование. М. : Финансы и статистика, 1990. — 383 с.
38. *Гапоненко Т.В.* Управленческие решения : учеб. пособие. Ростов н/Д : Феникс, 2008. — 284 с.
39. *Гордеев К.В.* Совершенствование управления предприятиями АПК на основе системы бюджетирования (по материалам Алтайского края) : автореф. Барнаул : Изд-во АГАУ, 2006. — 22 с.

40. Горелик О. М., Парамонова Л. А. и др. Управленческий учет и анализ : учеб. пособие. М. : КНОРУС, 2007. — 256 с.
41. Государственная экономическая политика и экономическая доктрина России. К умной и нравственной экономике / под. ред. С. С. Сулакшина. В 5 т. Т. 2. М. : Научный эксперт, 2008. — 1048 с.
42. Губин В. Е., Губина О. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности : учебник. М. : Форум; ИНФРА-М, 2008. — 336 с.
43. Добровольский Е. Бюджетирование : шаг за шагом [Текст] / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. СПб. : Питер, 2006. — 448 с.
44. Дубров А. М. Компонентный анализ и эффективность в экономике : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2002. — 352 с.
45. Дьяков А. М. Совершенствование управления сельскохозяйственным предприятием на основе контроллинга (на материалах Алтайского края), Автореф. дис. к. э. н. / Науч. рук. В. А. Кундиус. Барнаул, 2006. — 22 с.
46. Дятлов А. Н., Плотников М. В., Мутовин И. А. Общий менеджмент : концепции и комментарии : учебник. М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. — 400 с.
47. Ерина А. М. Математико-статистические методы изучения экономической эффективности производства. М. : Финансы и статистика, 1983. — 191 с.
48. Ефремов В. С. Ключевая компетенция организации как объект стратегического анализа / В. С. Ефремов, И. А. Ханьков // Менеджмент в России и за рубежом. — 2002. № 2.
49. Ефремов В. С. Стратегия бизнеса. Концепции и методы планирования. М. : Финпресс, 1998. — 234 с.
50. Забелин В. Н. Пути совершенствования сбора, обработки статистической информации в регионе // Вопросы статистики. 1999. № 7.
51. Ильенкова Н. Д. Спрос : анализ и предложение. М. : Финансы и статистика, 1997.
52. Индикативное планирование : теория и пути совершенствования / Монография // А. Н. Петров, Л. Г. Демидова. С. М. Климов и др. СПб. : Знание, 2000. — 96 с.
53. Инновационная экономика / под общ. ред. А. А. Дынкина, Н. И. Ивановой. М. : Наука, 2001. — 294 с.
54. Кайшева Л. И. Кластерный механизм управления региональным развитием и налогообложение кластерных структур / Л. И. Кайшева, Р. А. Кулик, Н. Н. Волкова, М. И. Левкинский, Е. М. Козаченко, Т. В. Сахно. — Интернет-ресурс : <http://www.confcontact.com/dec/KajEk.htm>.
55. Калинина А. В., Конева М. И., Яценко В. А. Современный экономический анализ и прогнозирование : учеб.-метод. пособие. К. : МАУП, 2003. — 416 с.
56. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов. М. : Аудит, ЮНИТИ, 2002. — 350 с.
57. Карпов А. Регламент системы бюджетирования / А. Карпов. М. : Результат и качество, 2006. — 400 с.
58. Карпов А. Финансовая модель бюджетирования / А. Карпов. М. : Результат и качество, 2006. — 180 с.

59. *Кашин А.В.* Хозяйственные риски [Текст] : учеб.-метод. комплекс / под ред. А.В. Кашина. Новосибирск : НГАЭиУ, 2003. — 111 с.
60. *Кейнс Дж.М.* Избранные произведения. М. : Экономика, 1993. — 543 с.
61. *Клиланд Д.* Системный анализ и целевое планирование / Д. Клиланд, В. Кинг // М. : Сов. Радио, 1974.
62. *Клюкач В.А.* и др. Рекомендации по применению маркетинга в сфере производства. М. : ВНИЭСХ. 1996. — 60 с.
63. Количественные методы анализа в маркетинге / под ред. Т.П. Данько, И.И. Скоробогатых. СПб. : Питер, 2005. — 384 с.
64. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учеб.-метод. пособие / под ред. В.А. Кундиус, Т.С. Беликовой. Барнаул : Изд-во АГАУ, 2007. — 219 с.
65. *Котлер Ф.* Привлечение инвесторов : Маркетинговый подход к поиску источников финансирования. Пер. с англ. М. : Альпина Бизнес Букс, 2009. — 194 с.
66. *Крылатых Э.Н.* Предпосылки, условия и перспективы развития АПС России по инновационному варианту прогноза // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2006. № 10.
67. *Кундиус В.А., Белозерова В.Е.* Экономическая теория и мировая экономика / Учебно-научно-справочное пособие. М. : Московская академия предпринимательства при правительстве г. Москвы : Изд-во Алтайского ЦНТИ, 2003. — 234 с.
68. *Кундиус В.А.* Организация бюджетного управления на сельскохозяйственных предприятиях / В.А. Кундиус, А.М. Дьяков // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2006. № 10.
69. *Кундиус В.А.* Формирование регионального аграрно-продовольственного комплекса в рыночных условиях. Барнаул : ГИПП «Алтай», 1997. — 248 с.
70. *Кундиус В.А.* Экономика АПК : учеб. пособие / Барнаул : Изд-во АГАУ, 2007. — 669 с.
71. *Кэнэ Ф.* Избранные экономические произведения. М. : Соцэкгиз, 1960. — 552 с.
72. *Лапыгин Ю.Н.* и др. Экономическое прогнозирование. М. : ЭКСМО, 2009. — 256 с.
73. *Ламбен Жан-Жак.* Стратегический маркетинг. Европейская перспектива; пер. с французского. СПб. : Наука, 1996. — 589 с.
74. Маркетинговое планирование для сельскохозяйственного предприятия. В.Е. Поляк, С.А. Андрущенко, А.И. Безруков, В.Л. Видро, В.И. Андреев / Достижения науки и техники АПК. 2001. № 8.
75. Математические методы в экономике и моделирование социально-экономических процессов в АПК / В.А. Кундиус, Л.А. Мочалова, В.А. Кегелев, Г.С. Сидоров. М. : Колос, 2001. — 288 с.
76. *Милосердов В.В., Беспяхотный Г.В.* Региональное планирование развития сельского хозяйства. М. : Экономика, 1982. — 214 с.
77. *Морозов Ю.П.* Инновационный менеджмент : учеб. пособие для вузов. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — 446 с.

78. *Муллахметов Х.Ш.* Организация контроля при процессном контроле к управлению / Бухгалтерский учет. 2009. № 1.
79. Научно-техническое развитие агропромышленного комплекса России (состояние и перспективы). Под ред. И. Санду, М. Веселовского. М. : Экономика и информатика, 2001. — 392 с.
80. Нормы и нормативы для планирования в сельском хозяйстве. М. : ВО Агропромиздат, 1988. — 141 с.
81. *Огарков А.А.* Управление организацией : учебник. М. : ЭКСМО, 2006. — 512 с.
82. *Огнивцев С.Б.* Современная агропродовольственная экономика. М. : Изд-во МСХА, 2004. — 440 с.
83. *Ольве Н.Г.* Оценка эффективности деятельности компании / Н.Г. Ольве, Ж. Рой, М. Веттер // Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей; пер. с англ. М. : Вильямс, 2003. — 304 с.
84. *Попов Н.А., Захарьин В.Р., Карпуть Н.П., Федоренко В.Ф.* Предпринимательство в агропромышленном комплексе : учебник. М. : Тандем; Экмос. 2001. — 352 с.
85. *Попова Л.В., Головина Т.А., Маслова И.А.* Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга : учеб. пособие. М. : Дело и Сервис, 2006. 272 с.
86. *Портер М.* Конкуренция : пер. с англ. М. : Вильямс, 2000. — 495 с.
87. Приоритетный национальный проект «Развитие АПК». М. : Минсельхоз РФ, 2006. — 12 с.
88. Рейнжиниринг бизнес-процессов. — М. : Ось, 2004. 288 с.
89. *Рикардо Д.* Начала политической экономики и налогового обложения : сочинения. М. : Госполитиздат, 1955. — 360 с.
90. *Розенберг Д.М.* Инвестиции : терминологический словарь : пер. с англ. М. : ИНФРА-М, 1997. — 143 с.
91. *Савицкая Г.В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учебник / Г.В. Савицкая. 4-е изд., испр. и доп. Минск : Новое знание, 2004. — 736 с.
92. *Савицкая Г.В.* Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. Краткий курс для вузов : учеб. пособие. 2-е изд. / Г.В. Савицкая. М. : ИНФРА, 2003. — 303 с.
93. Сельская экономика : учебник / под ред. проф. С.В. Киселева. М. : ИНФА-М, 2008. — 572 с.
94. *Серков А.Ф.* Индикативное планирование в сельском хозяйстве. — М. : Информагробизнес; ВНИИЭСХ РАСХН, 1995. — 161 с.
95. *Серова Е.В.* Аграрная экономика. М. : ГУ-ВШЭ, 1999. — 480 с.
96. *Смит А.* Исследования о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики : в 2 т. М. : Экономика, 1993. — 396 с.
97. *Соловьева О.В.* Управленческий анализ в отраслях : учеб. пособие. М. : Экономистъ, 2006. — 283 с.
98. Статистические материалы и результаты исследований развития агропромышленного производства России. М. : РАСХН, 2009. — 32 с.

99. Теория и практика контроллинга : учеб. пособие. М. : Дело и Сервис, 2006. — 272 с.
100. Теория систем и методы системного анализа в управлении и связи / В.Н. Волкова, В.А. Воронков, А.А. Денисов и др. М. : Радио и связь, 1983.
101. *Ушачев И.Г.* АПК в условиях кризиса : состояние, проблемы, пути выхода. — АПК : экономика, управление. 2009. № 5.
102. *Фатхутдинов Р.А.* Управленческие решения : учебник. М. : ИНФРА-М, 2006. — 344 с.
103. *Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р.* Экономика; пер. с англ. М. : Дело, 1993. — 829 с.
104. *Харитонов А.В.* Актуальность совершенствования системы планирования сельскохозяйственных предприятий на основе бюджетирования / А.В. Харитонов // Территория Агро. 2008. № 11.
105. *Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В.* Внутрифирменное бюджетирование : Настольная книга по постановке финансового планирования. — М. : Финансы и статистика, 2002.
106. *Чаянов А.В.* Избранные произведения / Сост. Е. В. Серова. — М. : Московский рабочий, 1983. — 368 с.
107. *Шим Д.К., Сигель Д.Г.* Основы коммерческого бюджетирования. Пошаговое руководство. СПб. : Азбука, 2004.
108. Экономика и организация сельскохозяйственного производства / А.Э. Сагайдак, О.Г. Третьякова, А.Д. Екайкин и др.; под ред. А.Э. Сагайдака. М. : КолосС, 2005. — 360 с.
109. Экономические проблемы воспроизводства в АПК России. — М. : Энциклопедия российских деревень, 2003. — 455 с.
110. *Henrichsmeyer W., Witzke H.P.* Agrarpolitik. Band 2. Bewertung und Willensbildung. Stuttgart : Ulmer, 1994. — 639 s.
111. Kosten-Nutzen-Analytische Beurteilung unterschiedlicher Konzepte zur Anpassung der russischen Getreidewirtschaft an internationale Weltbewerbsbedingungen : Dissertation zur Erlangung des Grades Doktor der Agrarwissenschaften der Hohen Landwirtschaftlichen Fakultät der Universität zu Bonn. Mai 1995. — 163 s.
112. Management und Markt. Unternehmensführung und gesamtwirtschaftlicher Rahmen. Herausgegeben von Ulrich Rohr. Beck Wirtschaftsberater im dtv. München, 1994. — 506 s.
113. *Psaltopoulos D., Skuras D., Thomson K.J.* Assessing the Economic Effects of Private Investment Initiatives in Rural Areas of Southern Europe : A Regional SAM Approach in Greece [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://policy.rutgers.edu/cupr/iioa/PsaltopoulosSkuras&Thomson\\_RuralPrivateInvestment.pdf](http://policy.rutgers.edu/cupr/iioa/PsaltopoulosSkuras&Thomson_RuralPrivateInvestment.pdf).
114. *Samuelson Paul A.* Ekonomiks. An Introductory Analysis. New York, Toronto, London, 1961. — 841 s.
115. *Yreiner Z.* Ewolution and revolution as organization grow // Harward Business Review. 1989. № 5. P. 63—76.