

### 3.14. ФОРМИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В СИСТЕМЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Удалова З.В., д.э.н., доцент, зав. кафедрой кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»;  
Пошелюк Л.А., ассистент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Донской государственной аграрный университет

В статье сформированы и проанализированы сбалансированные показатели в системе бюджетирования для сельскохозяйственных организаций, которые позволяют решать задачи в области стратегического и финансового управления. Установлена необходимость применения в сельскохозяйственных организациях сбалансированная система показателей (ССП) в системе бюджетирования ключевых составляющих по проекциям:

- финансы;
- внутренние бизнес – процессы;
- декомпозиционная модель.

В условиях ужесточения конкуренции деятельность сельскохозяйственных предприятий связана не только с завоеванием определенного положения на конкретном товарном рынке, но и его сохранением за счет разработки и реализации стратегий, для обоснования которых необходима адекватная система планирования, способная генерировать результативные плановые решения, основанные на действенном механизме их осуществления.

В настоящее время большинство организаций в том или ином виде формируют стратегию и стратегические планы. Однако трактовки и представления об этих понятиях существенно отличаются. Так, сбалансированная система показателей (ССП) является инструментом реализации стратегии, а не ее разработки. И если стратегии у предприятия нет, то и реализовывать нечего.

Теоретической и методологической основой исследования по разработке и внедрению ССП стали работы Роберта С. Каплана и Дейвида П. Нортона, Нильса Горана Ольве, Гершуна Ю.С., а также методические руководства по внедрению ССП консалтинговых агентств «Инталев», Horvath & Partners и «MagКонсалтинг».

В свою очередь, идея ССП состоит в изменении традиционной системы критериев деятельности бизнеса за счет расширения состава показателей и использования особой структуры, которая устанавливает связь между стратегическими целями и ключевыми факторами (ресурсами) их достижения.

Результатом внедрения сбалансированной системы показателей Р. Каплан и Д. Нортон (авторы концепции, впервые представившие ее в 1992 г.) видят в создании организации, ориентированной на выполнение стратегии. Согласно исследованию Institute of Management Accountants (IMA), проведенному в 1999 г., в компаниях, использующих ССП, менеджмент оценивает эффективность своей системы управления почти на балл выше (по пятибалльной шкале), чем менеджмент не использующих данную систему организаций.

Но как справедливо было замечено Х.Р. Фригардом и В. Шмидтом, что «сбалансированная система показателей - это больше чем сведение воедино важных сведений о предприятии, больше, чем целесообразная система показателей, больше чем надежный инструмент контроля. Сбалансированная система показателей - это все перечисленное одновременно»[8, с. 358].

В свою очередь, Олве Н.Г., Петри К.-Й., Рой Ж., Рой С. считают, что сбалансированная система показателей дополняет систему финансовых параметров уже свершившегося прошлого системой оценок перспектив. Основной упор в ССП делается на оценку достижения финансовых результатов, которая дополняется нефинансовыми показателями деятельности. С помощью ССП можно не только анализировать финансовые результаты, но одновременно участвовать в создании новых возможностей и регулировать создание нематериальных активов для дальнейшего роста [6, с. 189].

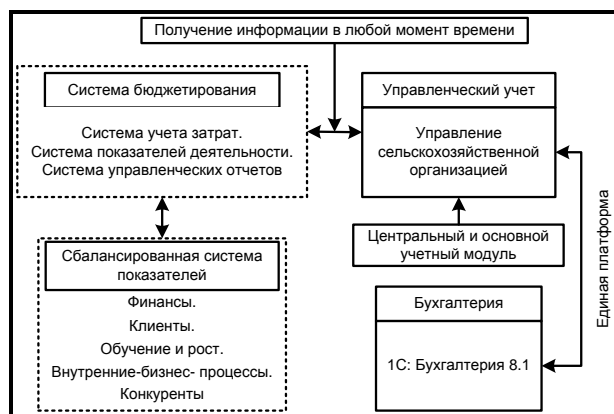


Рис. 1. Формирование ССП в системе бюджетирования для управленческого учета в сельскохозяйственной организации<sup>1</sup>

Для сельскохозяйственных организаций, осуществляющих свою деятельность в условиях нестабильности мировой и государственной экономики, жесткой конкуренции с другими участниками рынка, особо остро возникает необходимость в координации различных хозяйственных функций путем разработки экономически обоснованных и взаимосвязанных бюджетов.

Основными формами управленческой отчетности, применяемой в процессе бюджетирования в организациях, являются бюджеты, составляющие основу системы бюджетирования. Кроме того, можно говорить о бюджете как о регистре управленческого учета, который позволяет выявлять и анализировать отклонения, возникающие в ходе его выполнения экономистами.

Управленческий учет обязателен при внедрении бюджетирования, так как база бюджетирования основана на информационной базе управленческого учета. Система управленческого учета обеспечивает сбор и систематизацию данных о деятельности организации, предоставляя достоверную информацию о фактическом исполнении бюджетов, а также является основой для создания нормативной базы планирования.

По нашему мнению, в современных рыночных условиях система бюджетирования ориентируется на решение не только краткосрочных, но и долгосрочных задач. Актуальное использование в рамках бюджетирования

<sup>1</sup> Составлено автором.

приобретает использование нефинансовых показателей, что вызвало появление и широкое распространение в управленческом учете различных показателей эффективности, в частности дополнение бюджетированной сбалансированной системой показателей.

Система бюджетирования и сбалансированная система показателей не только поддерживают принятие управленческих установок, но и решают собственные задачи:

- одна - в области стратегического;
- другая - в области финансового управления.

Система бюджетирования - это комплекс методов, подходов, финансовых инструментов планирования, контроля, анализа и принятия решений, используемых для достижения средне- и краткосрочных целей, поставленных руководством компании [1, с. 256].

По мнению Д.В. Лысенко, для разработки эффективной системы бюджетирования необходимо четко сформулировать не только стратегические цели организации, но и задачи разработчиков. Цели, которые компания ставит перед собой, должны быть не только четкими и обоснованными, но и сбалансированными [5, с. 228].

Система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard) - система управления компанией на основе измерения и оценки ее эффективности по набору показателей, отражающих все существенные с точки зрения стратегии аспекты ее деятельности (финансовые, производственные, маркетинговые, инновационные и т.д.) [3, с. 52].

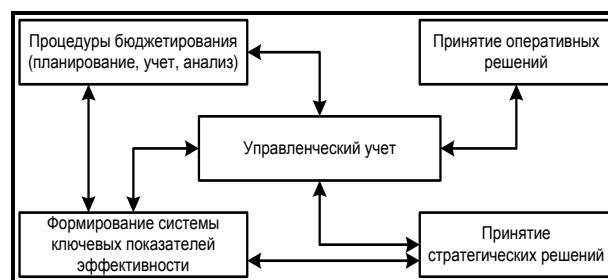
Система бюджетирования представляет собой инструмент управления и адаптирована к современным экономическим условиям технологии управления. Руководство получает возможность развивать предприятие в соответствии с прогнозами и контролировать эффективность его финансово-хозяйственной деятельности. Комплекс критериев оценки, заложенных в систему бюджетирования, позволяет контролировать и анализировать величину фактического отклонения ключевых показателей деятельности от запланированных [4, с. 269].

Основная цель внедрения ССП для сельскохозяйственной организации - создать систему управления предприятием, которая позволит планомерно реализовывать стратегические планы, контролируя реализацию стратегии при помощи ключевых показателей эффективности; обеспечить реализацию стратегии регулярной деятельностью всех подразделений, управляемой с помощью планирования, учета, контроля и анализа сбалансированных показателей, а также мотивации персонала на их достижение; оперативно реагировать на изменения; привязать цели предприятия к деятельности персонала.

По нашему мнению, в настоящее время не все сельскохозяйственные организации используют управленческие методы (методы калькулирования себестоимости, факторного анализа и т.д.) и технику анализа, а также остерегаются перестройки всей управленческой логики (например, внедрения системы сбалансированных показателей (BSC), системы ключевых показателей эффективности (KPI), технологии контроллинга, бенчмаркинга. и др.).

Сравнивая подобные методики, можно прийти к выводу, что более предпочтительными для сельскохозяйственных предприятий являются те из них, которые позволяют достигать нужного результата с наимень-

шими затратами сил и ресурсов организации, также, чтобы эти методики были интуитивно понятны большинству собственных специалистов предприятия.



**Рис. 2. Взаимосвязь технологий системы управленческого учета и бюджетирования для сельскохозяйственной организации<sup>2</sup>**

Система бюджетирования и управленческий учет, на наш взгляд, максимально полно удовлетворяют основные потребности управления большинства сельскохозяйственных организаций, так как они связаны в едином управленческом цикле как последовательности процессов планирования, учета, контроля и анализа.

Самостоятельными частями управленческого учета являются блоки, связанные со стратегическим планированием и решением оперативных управленческих задач. Такое разделение учетных функций связано с тем, что бюджетирование не затрагивает задачи, которые вследствие своего малого масштаба или высокой степени неопределенности не могут быть решены на этапе планирования. В ряде случаев в сельскохозяйственных организациях бюджеты формируются на основе фактических данных прошлых периодов, что приводит к формированию бюджетов неудовлетворительного качества, поскольку при таком подходе ошибки при формировании бюджетов прошлых периодов будут переходить из периода в период во все последующие бюджеты. Следует обратить внимание на то что, когда нет возможности четко и объективно сформулировать бюджетные задачи, установление новых целей формируется либо простой экстраполяцией данных прошлых периодов, либо путем произвольного выбора цели, так если рентабельность продаж в прошлом периоде составляла 10%, то в этом году может быть установлен план в 15%. Откуда возникают дополнительные 5% и за счет каких мероприятий их можно достигнуть, непосредственным исполнителям непонятно. Например, задача максимизации чистого денежного потока от реализации сельскохозяйственной продукции в планируемом году без учета текущей рыночной ситуации вполне может войти в противоречие с задачей развития основных средств и повышения конкурентоспособности в ближайшие годы. Так рушится связь стратегических целей с реальным распределением ресурсов в организации, так как оно из периода в период осуществляется на основе предыдущих решений, а не того, какие результаты требуются в будущем.

Проблемы организации связанных с функционированием систем планирования и учета можно судить на основании внешних проявлений:

1. Постоянное увеличение накладных расходов, снижение общей эффективности предприятия.

<sup>2</sup> Составлено автором.

2. Ухудшение финансового состояния вследствие реализации рисков.
3. Трудности с привлечением кредитных ресурсов.
4. Систематическая нехватка средств на выполнение производственной программы и обеспечение текущих потребностей организации. Рост просроченной кредиторской задолженности и штрафных санкций.

По нашему мнению к самостоятельным блокам управленческого учета сельскохозяйственной организации следовало бы добавить блок формирования сбалансированной системы показателей, методика которой позволяет внедрить существующую стратегию, а не создавать новую. Сбалансированная система показателей должна применяться вместе с традиционными средствами учета, анализа и контроля. Сельскохозяйственные организации не должны ограничиваться введением сбалансированной системы показателей, они также могут реорганизовать свою деятельность с помощью разнообразных инициатив усовершенствования:

- управления качеством (стандарты ISO);
- ориентация на потребителя;
- реинжиниринг внутренних бизнес-процессов;
- управление операционными затратами и т.д.

При внедрении сбалансированной системы показателей тактический менеджмент (финансовые бюджеты, ежемесячные управленческие отчеты) и стратегический менеджмент (сбалансированная система показателей) интегрируются в непрерывный процесс, заключающийся в установлении связи между стратегией и процессом составления бюджета.

Основные принципы для создания сбалансированной системы показателей для сельскохозяйственных организаций следующие:

- использовать максимальное количество показателей, которые до момента внедрения системы применялись руководителями подразделений в повседневной работе. Созданная сбалансированная система показателей предполагает использование показателей эффективности, по которым раньше информация не собиралась, при этом для отслеживания фактически достигнутых значений ключевых показателей эффективности придется полностью изменить учетную политику бухгалтерского и управ-

ленческого учета. Следует отметить, что потребуются формализовать бизнес-процессы, привлечь специалистов, которые могли бы увязать показатели деятельности различных подразделений с ключевыми показателями эффективности организации. Такая перестройка потребует значительных затрат труда и денежных средств в том, что ресурсы небольших предприятий ограничены.

- соблюдение баланса между результирующими и опережающими показателями. Результирующие показатели сельскохозяйственной деятельности позволяют оценить достигнутые организации результаты (прибыль, выручка, снижение себестоимости, увеличение уровня рентабельности отдельных видов продукции и т.д.), опережающие показатели (удовлетворенность клиентов качеством и ассортиментом сельскохозяйственной продукции, количество реализованных предложений по совершенствованию деятельности и т. п.) дают возможность определить, насколько деятельность предприятия соответствует ситуации на рынке.

Таким образом, эффективная работа системы бюджетирования сельскохозяйственной организации поможет существенно снизить неопределенность относительно будущего предприятия и позволит принимать обоснованные и взвешенные решения. В результате это должно привести к улучшению управляемости бизнеса, оптимизации использования ресурсов и повышению инвестиционной привлекательности и капитализации предприятия. Сбалансированную систему показателей на наш взгляд следует рассматривать не только в качестве аналитического инструмента в системе бюджетирования, но и в качестве информационной базы всестороннего экономического анализа в условиях современной рыночной экономики.

Поскольку сбалансированная система показателей характеризует хозяйственную деятельность организации, а всесторонний экономический анализ является обеспечивающей функцией управленческого аппарата, в том числе и стратегического, эффективность их применения может зависеть от того, насколько точно удастся определить действительные проблемы конкретной организации, и подобрать адекватный метод корректирующего воздействия.

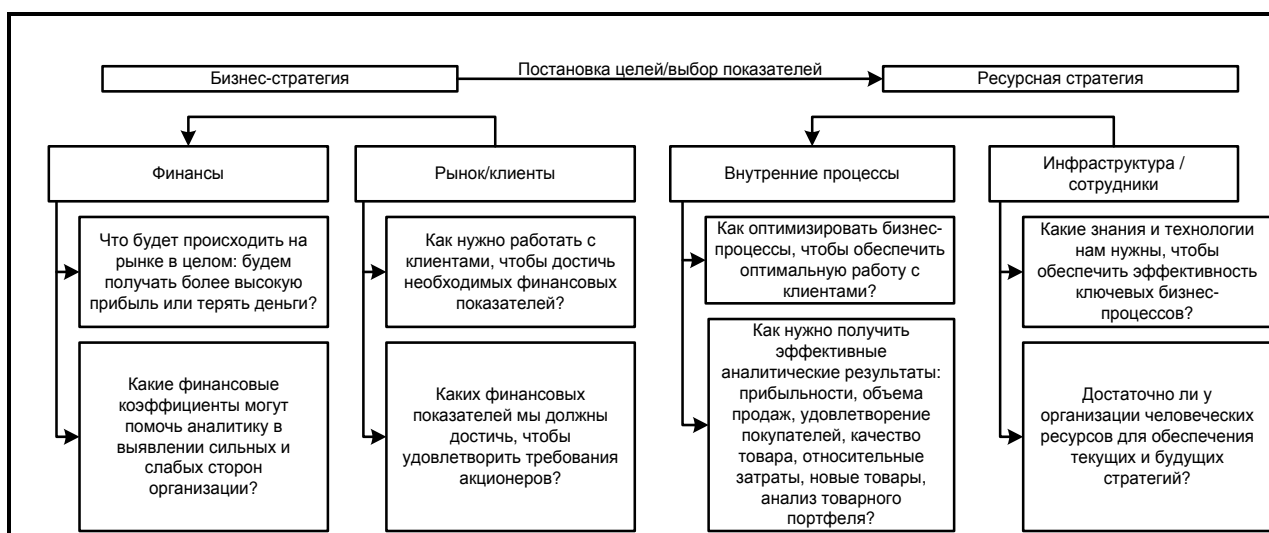


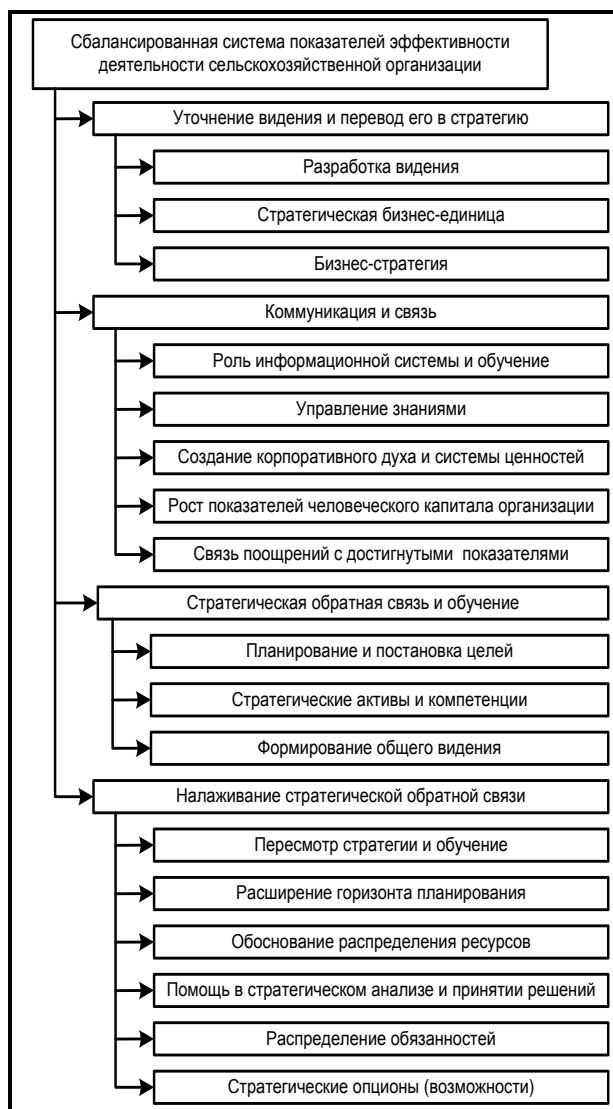
Рис. 3. Структура перспектив и показателей ССП для сельскохозяйственной организации<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Составлено на основе [3] и дополнено автором.

Прайснер А. [7, с. 348], считает, чтобы сбалансированная система работала, ее показатели должны выполнять следующие четыре основных функции:

- преобразовательная функция: перевод целей на операционный уровень и определение показателей для достижения целей и результатов.
- стимулирующая функция: текущий учет значений показателей с целью поощрения лиц, ответственных за их исполнение.
- нормативная функция: определение критических значений показателей как конечных величин деятельности компании.
- контрольная функция: текущий учет показателей с целью получения информации о расхождениях в плановых и фактических результатах.

Рассмотрим сбалансированную систему показателей для реализации стратегии сельскохозяйственной организации, представленную на рис. 4.



**Рис. 4. Сбалансированная система показателей эффективности как стратегическая схема действий для сельскохозяйственных организаций<sup>4</sup>**

По нашему мнению, сбалансированная система показателей для реализации стратегии сельскохозяйственной

организации, это целостная система стратегического управления предприятием, которая включает в себя: процесс сбора данных, проверку гипотез, размышления, анализ и оценку финансовых и нефинансовых показателей предлагаемой стратегии, отражающей все аспекты деятельности организации, адаптация ее к новым условиям, как с внутренней стороны, так и с внешней предприятия для успешного воплощения стратегии бизнеса.

В ходе исследования установлено, что традиционными показателями перспектив ССП являются следующие.

1. Финансовая перспектива, содержит финансово-экономические показатели на уровне предприятия или бизнес-направления, отражающие стратегические цели акционеров.
2. Перспектива «рынок / клиенты», содержит показатели, характеризующие реакцию среды на способность организации удовлетворять потребности клиентов для достижения финансовых целей.
3. Перспектива внутренних процессов, содержит показатели, характеризующие эффективность бизнес-процессов для достижения целей в двух вышележащих областях.
4. Перспектива «сотрудники / инфраструктура», содержит показатели способности обеспечивать эффективность ключевых бизнес-процессов с помощью основных нематериальных активов - компетентности и культуры персонала, управленческой и технологической инфраструктуры [3, с. 180].

По нашему мнению, к структуре перспектив и показателей ССП сельскохозяйственной организации следует отнести такие показатели как:

- к проекции «Финансы»: Какие финансовые коэффициенты могут помочь аналитику в выявлении сильных и слабых сторон организации?
- к проекции «Рынок/ клиенты»: Что будет происходить на рынке в целом: будем получать более высокую прибыль или терять деньги?
- к проекции «Внутренние - процессы»: Как нужно получить эффективные аналитические результаты:
  - -прибыльности;
  - -объема продаж;
  - -удовлетворение покупателей;
  - -качество товара;
  - -относительные затраты;
  - -новые товары;
  - -анализ товарного портфеля;
- к проекции «сотрудники / инфраструктура»: Достаточно ли у организации человеческих ресурсов для обеспечения текущих и будущих стратегий?

ССП, как стратегический инструмент, характеризуется тем, что все действия организации взаимосвязаны, и имеют четкие индикаторы, которые показывают, как осуществляется план, какими темпами идет достижение целей.

На рис. 5 представлен пример схематического изображения стратегической карты для сельскохозяйственной организации.

Ерохин В.Г. отмечает, что правильно составленная сбалансированная система показателей формулирует теорию бизнеса. Она должна быть основана на причинно-следственных отношениях, вытекающих из стратегии и учитывающих временной фактор в принятии решений и пропорциональную зависимость между параметрами. Например, какова связь между улучшением качества продукта и сроком его доставки, с одной стороны, и сроками получения прибыли - с другой. Зная пропорциональные соотношения показателей сбалансированной системы, можно использовать периодический анализ и контроль результатов для те-

<sup>4</sup> Составлено автором.

стирования различных гипотез на жизнеспособность [2].

**Таблица 1**  
**КЛАССИФИКАЦИЯ ЦЕЛЕЙ**  
**СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ**  
**ПОКАЗАТЕЛЕЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ**  
**ОРГАНИЗАЦИИ АГРОСОЮЗ ЮГ РУСИ**  
**«ПРИДОНСКИЙ»<sup>5</sup>**

№	Наименование цели	Влияние АгроСоюз Юг Руси «Придонский» на достижение цели
<b>Перспектива «Финансы»</b>		
1	Рост прибыли	Существенное
2	Оптимизировать денежный поток	Существенное
3	Сократить себестоимость продукции	Существенное
4	Рост объема реализации продукции	Существенное
5	Увеличение объема производства	Существенное
<b>Перспектива «Клиенты»</b>		
6	Снижение потерь клиентов	Нет
7	Повышение удовлетворенности клиентов	Нет
8	Удовлетворение клиентов	Существенное
9	Привлечение клиентов	Существенное
10	Развитие взаимоотношений клиентов	Существенное
<b>Перспектива «Внутренние бизнес-процессы»</b>		
11	Взаимодействие подразделений	Существенное
12	Повышение качества работ и управляемости	Существенное, под руководством высококвалифицированных специалистов
13	Управление регулирующими и социальными процессами	Существенное под руководством высококвалифицированных специалистов
14	Своевременное выполнение договорных обязательств	Нет
15	Уменьшить количество брака	Существенное, при использовании технологического оборудования
16	Усиление контроля за производственным процессом	Существенное, под руководством высококвалифицированных специалистов
17	Своевременная доставка ТМЦ	Нет
18	Закупка качественного оборудования	Существенное, при своевременном финансировании
<b>Перспектива «Обучение и развитие»</b>		
19	Повысить квалификацию кадров	Существенное
20	Увеличить степень информативности о стратегических инициативах организации	Нет
21	Увеличить вовлечение персонала в планировании деятельности	Нет
22	Сократить количество рисков в обеспечении жизнеспособности организации	Существенно
23	Улучшить организацию работы предприятия	Существенно
24	Повышение компетенции работников	Нет
<b>Перспектива «Конкуренты»</b>		
25	Определить организационные, финансовые, технические и другие способы обеспечения конкурентных преимуществ для целей возможного копирования или нейтрализации	Нет
26	Определить потенциал конкурентов (об их сильных и слабых сторонах) для корректировки собственной стратегии	Существенно, при наличии определенной информации
27	Оценить степень выгодности	Нет

<sup>5</sup> Составлено автором

№	Наименование цели	Влияние АгроСоюз Юг Руси «Придонский» на достижение цели
	условий сотрудничества с поставщиками и покупателями	
<b>Перспектива «Внутрихозяйственная декомпозиционная система»</b>		
28	Создать эффективную функциональную и организационную структуру	Существенно
29	Внутренняя дифференциация экономических показателей организации	Существенно
30	Осуществлять ситуационный анализ и выбирать направления экономического роста организации	Существенно
31	Сценарное прогнозирование условий для разработки системы планов	Существенно

Таким образом, ССП увязывает стратегические цели, результаты и факторы их достижения, устанавливает и отслеживает причинно-следственные связи между ними. Все факторы описываются через нефинансовые показатели, которые не регистрируются традиционными системами учета, а если регистрируются, то не увязываются с финансовыми результатами. Также учитываются различные аспекты бизнеса – клиентов, финансы, процессы в их совокупности, при оценке результативности сельскохозяйственной организации.

Структурно сбалансированная система показателей состоит из следующих компонент:

- стратегической карты задач, логически связанных со стратегическими целями;
- (количественно измеряющих эффективность бизнес-процессов, достижения цели и сроки, в которые должны быть достигнуты требуемые результаты);
- перечня мероприятий (инвестиции, обучение и тому подобное), обеспечивающих достижение поставленных целей.

В табл. 1 представлены стратегические цели для сельскохозяйственной организации, которые показывают логическую цепочку для реализации стратегии. На этапе постановки стратегии трудно однозначно закрепить ответственность за выполнение той или иной цели, поэтому более точно зоны ответственности предприятия мы будем рассматривать при определении показателей. В данном примере обозначена лишь степень влияния сельскохозяйственной организации на достижение цели. Стратегическая карта сбалансированной системы показателей сельскохозяйственной организации – это схема описания стратегии как итеративного процесса, позволяющая специалисту организации формулировать, уточнять, корректировать стратегические цели и их модификации при помощи внутрихозяйственных декомпозиционных методов. После того, как организация определилась с перечнем стратегических целей, следует перейти к построению стратегической карты.

На рис. 6 показана проработка стратегических направлений, целей и показателей на различных стадиях развития организации по проекции «Финансы».

В сельскохозяйственных организациях проявляется тенденция усиления роли и значимости подфункции управленческого учета и системы внутреннего регулирования финансовых результатов производственной деятельности (управленческий анализ). Финансовые результаты являются основными критериями оценки

текущей деятельности сельскохозяйственного предприятия.

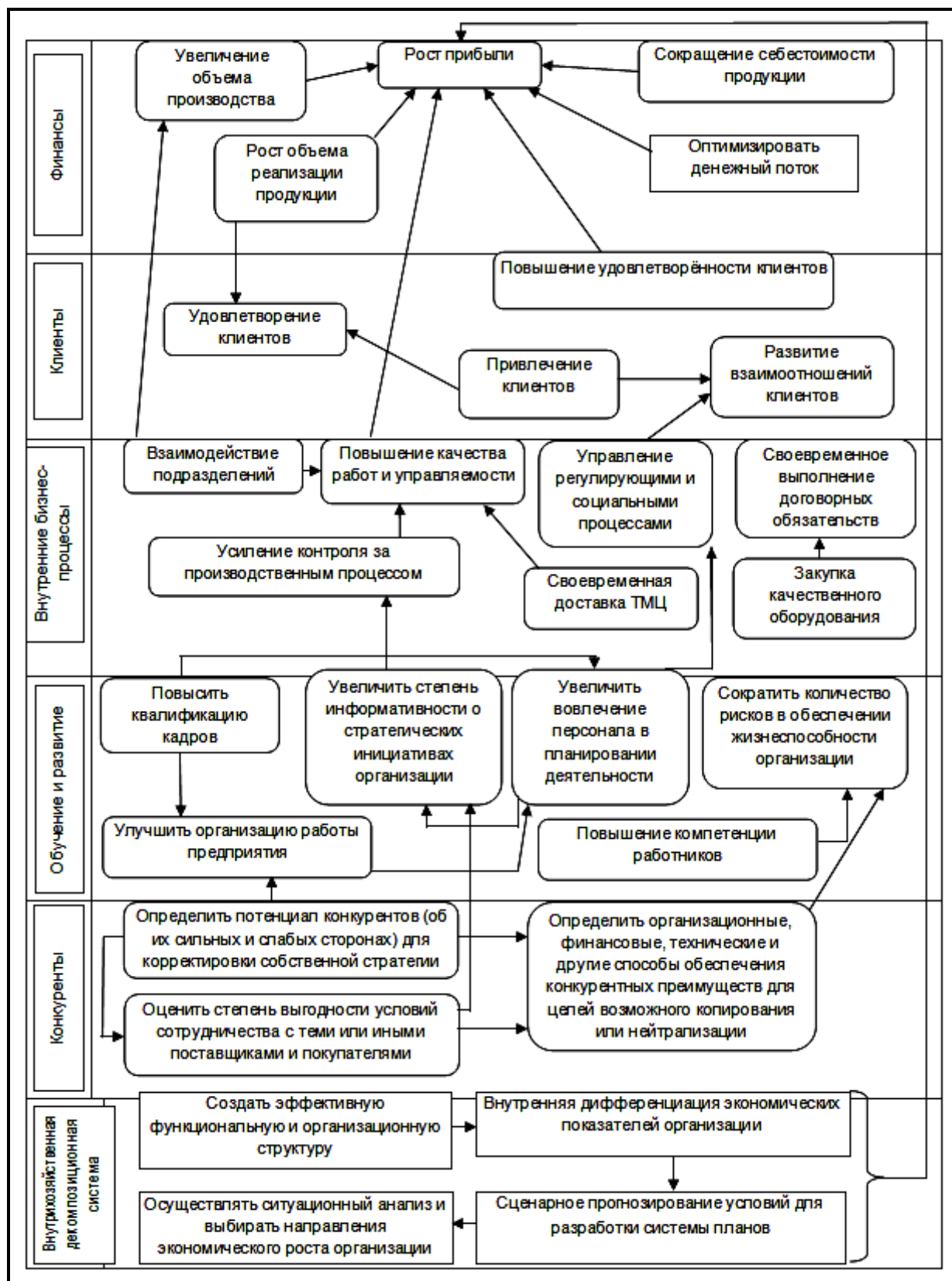


Рис. 5. Стратегическая карта корпоративного уровня для сельскохозяйственных организаций<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Составлено автором.

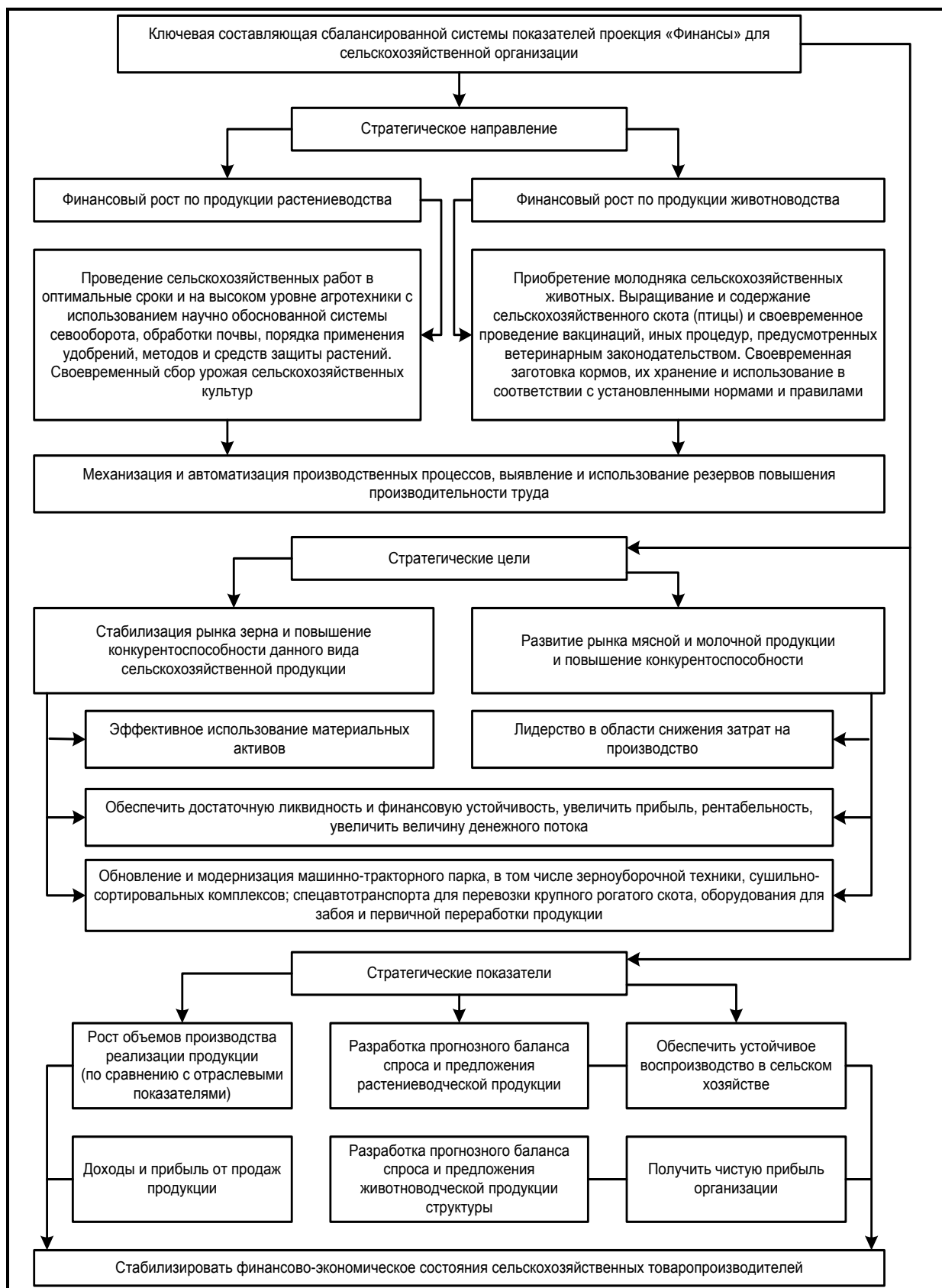


Рис. 6. Ключевая составляющая сбалансированной системы показателей проекция «Финансы» для сельскохозяйственной организации<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Составлено автором.

Таблица 2

## ПРОГНОЗНЫЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ АГРОСОЮЗЮГРУСИ ФПЗ «ПРИДОНСКИЙ» НА 2012 г.

Показатель	Единицы измерения	2008	2009	2010	2011	Темп роста 2011 г. к 2008 г, %	Прогноз на 2012 год
<b>Абсолютные показатели деятельности сельскохозяйственной организации</b>							
Выручка от реализации продукции	тыс. руб.	14 951	56 574	78 814	80 282	563,9	106 879
Прибыль до налогообложения	тыс. руб.	61 519	2 781	4 107	9 456	15,3	28 082
Материальные затраты	тыс. руб.	49 585	42 085	49 643	47 678	96,15	33 374,6
Себестоимость продукции	тыс. руб.	87 874	54 415	73 391	81 949	93,2	79 120
Прибыль (убыток) от продаж	тыс. руб.	61 277	2 159	5 423	-1 667	-2,7	19 657,4
Чистая прибыль	тыс. руб.	61 519	2 781	4 075	9 407	15,2	24 834,4
<b>Относительные показатели деятельности сельскохозяйственной организации</b>							
Рентабельность производственной деятельности (окупаемость издержек)	%	124,06	6,6	8,2	19,7	15,8	74,4
Рентабельность оборота	%	411,4	4,91	5,21	11,7	2,8	26,2
Рентабельность общих активов	%	106,7	4,46	6,65	11,04	10,3	29,1
Рентабельность (доходность) капитала	%	63,04	2,64	3,3	6,08	9,6	16,05
Рентабельность продаж		409,8	3,81	6,9	-2,07	0,50	5,46
Коэффициент оборачиваемости	%	0,45	1,31	1,77	1,16	257,7	2,6
Коэффициент закрепления (загрузки)	%	2,2	0,76	0,56	0,86	39,1	1,8
Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции	%	56	77,3	67,6	58	103,5	47,5
Коэффициент текущей ликвидности	%	0,61	0,69	0,71	0,8	131,1	1,65
Коэффициент абсолютной ликвидности	%	0,00034	0,00071	0,00014	0,00042	135,9	0,179
Коэффициент промежуточной ликвидности	%	0,036	0,066	0,020	0,2	527,7	1,14

В рамках финансовой проекции типичными показателями оценки деятельности сельскохозяйственного предприятия является группировка по следующим блокам:

- показатели прибыльности продукции (рентабельности собственного капитала, чистого денежного потока, чистой прибыли и др.);
- показатели затрат (абсолютные и относительные измерители затрат);
- показатели структуры капитала;
- показатели финансового состояния (ликвидности, деловой активности).

Управленческий анализ затрат, финансовых результатов и рентабельности позволяет выявить причины изменения соответствующих показателей и предотвратить снижение эффективности производственной деятельности в целом.

Повышение эффективности производства главная задача управленческого анализа финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях. Одним из важнейших показателей экономической эффективности деятельности сельскохозяйственных организаций является уровень рентабельности.

Анализируя данные табл. 2, можно сказать, что относительный показатель деятельности «АгроСоюзЮгРуси» ФПЗ «Придонский» рентабельность производственной деятельности (окупаемость издержек) сократился на 15,8% в 2011 г. по сравнению с 2008 г., на это сокращение повлияло уменьшение суммы чистой прибыли на 52112 тыс. руб. По результатам исследования предприятия анализируемый показатель увеличивается начиная с 2009 г. в два раза и составил 198,5%, в 2010 г. 140%. Данная тенденция характеризуется тем, что в 2008 г. индекс производства продукции превышал среднегодовые показатели по области. В 2009-2010 гг. вследствие влияния кризисных явлений в мировой экономике, неблагоприятных погодных условий индекс производства продукции сельского хозяйства снизился и составил соответственно 87,6% и 98,6%. В текущем году наблюдается его рост - за 11 месяцев прирост производства сельскохозяйственной

продукции к аналогичному периоду прошлого года составил 111,5%.

Рентабельность продаж в 2011 г. имеет отрицательное значение - 2,07%, данная организация получает прибыль только от реализации молока на 9,8%, реализация мяса говядины и свинины является нерентабельной. Работа сельскохозяйственной организации зависит от возникновения чрезвычайных ситуаций, например африканская чума свиней, которая в значительной степени повлияла на производство мяса, а также финансовое состояние предприятия. В 2010 г. эпидемия АЧС вызвала сокращение численности свиней на 30%, производство свинины в живом весе снизилось на 21,6%.

По коэффициентам ликвидности предприятия внешние пользователи могут судить о финансовой платежеспособности организации. В анализируемой организации значение коэффициента абсолютной ликвидности составило 0,00042, коэффициент промежуточной ликвидности 0,2 и коэффициент текущей ликвидности 0,8, что не соответствуют оптимальным значениям (**Ка.л**  $\geq 0,2$ ; **Кт.л**  $\geq 2$ ; **Кп.л**  $\geq 0,8$ ), а это значит что организация является не платежеспособной, а структура ее баланса неудовлетворительной.

По результатам основных показателей характеризующих финансовые результаты сельскохозяйственной организации, можно сделать вывод, что деятельность предприятия стабилизирует свое положение на протяжении анализируемого периода, используя различные процессы, механизмы, оборудование, материалы и трудовые ресурсы. Для получения прибыли необходимо организовать все эти факторы таким образом, чтобы производить продукцию наивысшего качества в нужное время с минимальными затратами. Это комплексная задача, и для ее решения потребуется эффективная система планирования и контроля. Прогнозный анализ показывает, что предприятие АгроСоюзЮгРуси ФПЗ «Придонский» при правильной организации производственного учета стремится добиться результатов, реализация которых намечена соответствующим органом управления данным хозяйственным объектом. Сюда могут относиться, например, перспективы роста объе-



мов продаж, повышения производительности труда, развития техники, технологии производства, и т.д. Такого рода перспективы должны строиться на основе учета не только целей производства, но и на основе анализа объективных условий деятельности.

По нашему мнению, для исследуемой организации на основании проведенного прогнозного анализа стратегию развития необходимо строить исходя из системного единства ключевых составляющих сбалансированной системы показателей «Финансы» которая отражает стратегические направления, цели и показатели необходимые для дальнейшей эффективной работы предприятия.

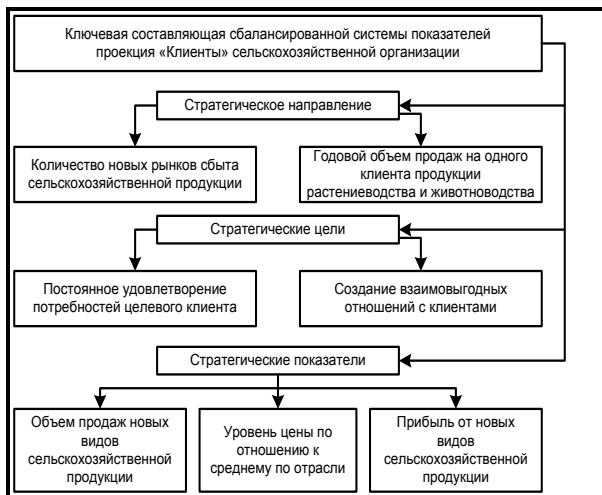


Рис. 7. Ключевая составляющая сбалансированной системы показателей проекция «Клиенты» сельскохозяйственной организации

В рамках проекции «Клиенты» руководители определяют ключевые сегменты рынка, на которых сельскохозяйственная организация намеревается сосредоточить свои усилия по продвижению и реализации своей продукции. Основными показателями эффективности в данной проекции являются объем продаж новых видов сельскохозяйственной продукции, уровень цены по отношению к среднему по отрасли, прибыль от новых видов сельскохозяйственной продукции. На исследуемом предприятии АгроСоюз Юг Руси ФПЗ «Придонский» каждое структурное подразделение продает свой продукт как внутренним (столовая, элеваторы «Ростовский», «Белакалитвенский» и внешним клиентам (Водоканал «Щарг» - молоко, «Кагальницкий молзавод») стремясь максимально удовлетворить их ожидания. Поэтому индекс удовлетворенности внутренних клиентов организации, опирающихся на такую логику ведения бизнеса, стандартный показатель практически во всех подразделениях сельскохозяйственных организаций.

Экономическая устойчивость АгроСоюз Юг Руси ФПЗ «Придонский» достигается за счет прочности экономических связей по всем направлениям деятельности. Каждое структурное подразделение обладает самостоятельностью при выработке оперативных решений, что позволяет гибко реагировать на изменяющиеся условия и значительно повышает ответственность как руководителей, так и всех сотрудников.

Переход на новый уровень организации внутренних бизнес-процессов и проведение последовательных мер по повышению эффективности производства является важным условием устойчивого развития сельского хозяйства в современной экономике.

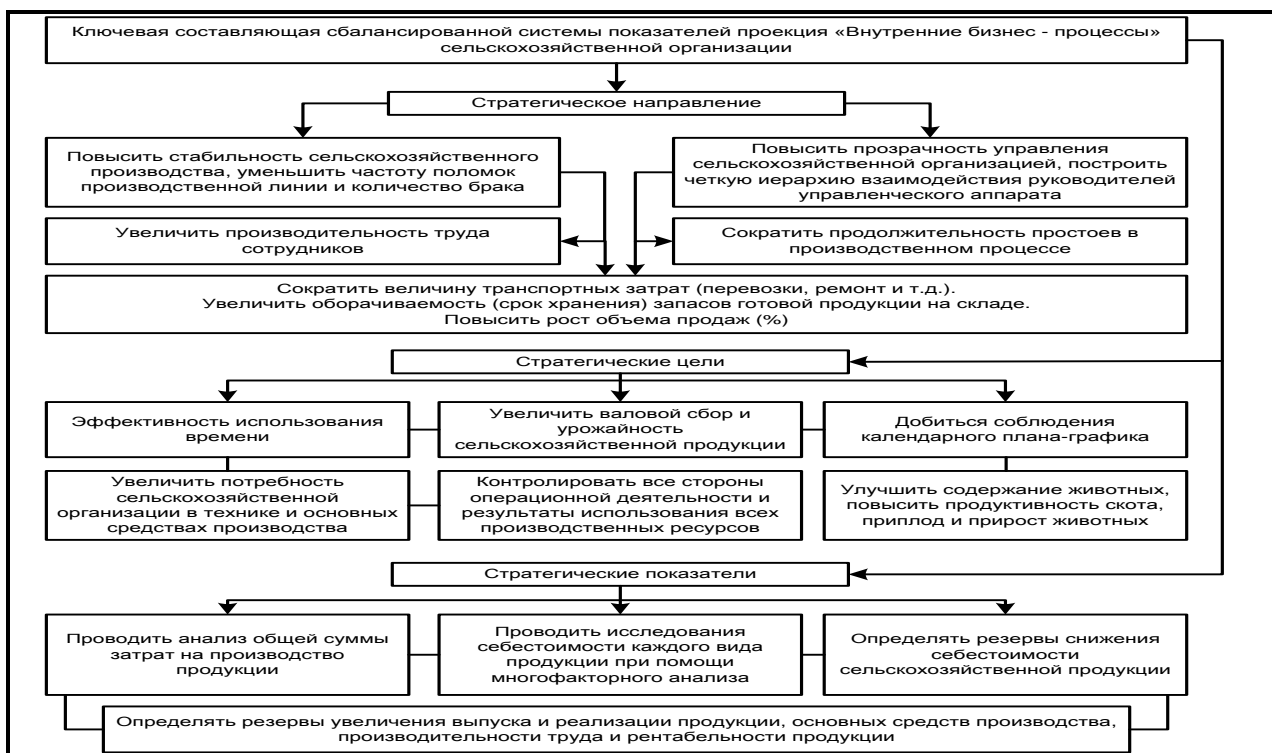


Рис. 8. Ключевая составляющая сбалансированной системы показателей проекция «Внутренние бизнес-процессы» сельскохозяйственной организации

При разработке ключевой составляющей сбалансированной системы показателей «Внутренние бизнес – процессы» и ее реализации – как инструмента развития сельскохозяйственной организации, формируются бюджеты отдельных бизнес-единиц и структурных подразделений, определяется потребность в производственных, трудовых, материальных и финансовых ресурсах, осуществляется поиск наиболее рациональных источников их привлечения, разрабатываются бизнес-планы на долгосрочные периоды, определяются резервы увеличения выпуска и реализации продукции, рассчитывается эффект планируемых изменений.

В табл. 3 рассмотрим наиболее значимые для сельскохозяйственной организации АгроСоюз Юг Руси ФПЗ «Придонский» экстенсивное и интенсивное использование ресурсов

Таблица 3

### АНАЛИЗ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭКСТЕНСИВНОСТИ И ИНТЕНСИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕСУРСОВ АГРОСОЮЗ ЮГ РУСИ ФПЗ «ПРИДОНСКИЙ»

Показатель	2009 г.	2010 г.	2011 г.	Темпы роста, %
<b>Количественные показатели (факторы экстенсивности)</b>				
Объем реализованной продукции по выручке от реализации, тыс. руб.	56 574	78 814	80 282	142,96
Производственный персонал:				
а) среднегодовая численность, чел.	184	189	178	96,7
б) оплата труда с отчислениями, тыс. руб.	16 820	20 369	24 827	147,6
в) среднегодовая заработная плата работника	91,4	107,9	139,4	152,5
Материальные затраты, тыс. руб.	42 085	49 643	47 678	113,3
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	29 321	30 562,5	32 098,5	109,5
Оборотные средства, тыс. руб.	42989	44287	68928	160,3
Итого затраты ресурсов	131 215	144 888,5	173 531,5	132,24
<b>Качественные показатели (факторы интенсивности)</b>				
Использование персонала:				
а) производительность труда, тыс. руб./чел.	4 111,8	417	451,02	10,9
б) зарплатоотдача, руб.	3,36	3,86	3,23	96,13
Материалоотдача, руб.	1,34	1,58	1,68	125,3
Фондоотдача, руб.	1,92	2,57	2,50	130,2
Оборачиваемость оборотных средств, число оборотов	1,31	18,3	1,16	88,54
Затратоотдача, руб.	0,43	0,54	0,46	106,97

На анализируемом предприятии в 2011 г. по сравнению с 2009 г. значительно снизилась на 10,9 пункта производительность труда на одного человека. Фондоотдача увеличилась на 30,2%, материалоотдача выросла на 25,3%, оборачиваемость оборотных средств уменьшилась на 11,46%, зарплатоотдача сократилась на 3,86 пункта. Негативным моментом послужило сокращение оборачиваемости оборотных средств, что приведет к увеличению продолжительности производственного цикла. Положительным является увеличение темпа роста производительности труда в 2011 г. по сравнению с 2010 г. на 8,15%. В результате в целом затратоотдача (производительность всех ресурсов) увеличивается на 6,97%.

Рассчитаем долю экстенсивного использования каждого вида ресурса путем соотношения темпов прироста ресурса и темпов прироста объема производства продукции.

Таблица 4

### ФОРМИРОВАНИЕ КОМПЛЕКСНОЙ ОЦЕНКИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПОТЕНЦИАЛА АГРОСОЮЗЮГ РУСИ ФПЗ «ПРИДОНСКИЙ»

Виды ресурсов	Динамика качественных показателей	Экстенсивность использования ресурсов, %	Интенсивность использования ресурсов, %	Относительная экономия (-) (перерасход (+)) ресурсов, тыс. руб.
1. Производственный персонал	-	-	-	-
1.2. Численность персонала, чел.	1,1095	+2,23	+97,77	+ 337,6
1.2. Фонд заработной платы, тыс. руб.	0,9613	+1,10	+98,9	-11 446
2. Материальные затраты, тыс. руб.	1,2537	+30,9	+69,1	-7 995
3. Основные производственные средства, тыс. руб.	1,3020	+22,11	+77,89	-3 970,7
4. Оборотные средства, тыс.руб.	0,8854	+140,3	-40,3	-37 082,3
5. Комплексная оценка всесторонней оценки всесторонней интенсификации	1,0697	+75	+25	-60 494,5

Таким образом, снижение производства продукции было связано с сокращением численности работников на 2,23%, уменьшением заработной платы работников на 1,10%, увеличением потребления материальных затрат на 30,9%, привлечением дополнительных основных средств на 22,11%, увеличение оборотных средств на 140,3%. В целом комплексный показатель используемых затрат по сравнению с ростом продукции составил 75%.

Рассчитывается доля влияния интенсивности использования ресурсов на прирост объема производства продукции. Для определения доли качественного фактора из 100% вычитывается для влияния количественного факторов.

Проведенные расчеты свидетельствуют о том, что для трудовых ресурсов в организации характерно интенсивное использование, как с позиции численности работников так и оплаты их труда. Для материальных ресурсов и оборотных средств преимущественно экстенсивное использование, для основных средств применительно интенсивное использование. В целом комплексная оценка уровня интенсификации на 75% прироста объема производства связана с экстенсивным и 25% - с интенсивным использованием ресурсов (улучшением их качественных характеристик).

Совокупная экономия (перерасход) всех ресурсов складывается из следующих данных:

- экономии фонда заработной платы;
- экономии материальных ресурсов;
- экономии основных средств, перерасхода;
- экономии оборотных средств.

Сумма экономии составила 60 494 тыс. руб.

Чтобы контролировать производственное и финансовое состояние сельскохозяйственной организации, руководителю необходимо своевременно выявлять и оценивать отклонения от фактически сложившейся ситуации и желаемого его состояния негативные тенденции, которые могут создавать серьезные проблемы в будущем.

Улучшение «Внутренних бизнес-процессов» сельскохозяйственному предприятию невозможно без вовлечения в свою деятельность персонала. В перспективе «обучение и развитие» предприятию можно предложить разработать систему мотивации персонала, благодаря которой, каждый сотрудник будет стремиться достичь свою цель, тем самым помогая осуществлению общей цели предприятия.

Проекция обучение и рост, определяет инфраструктуру, которую организация должна построить для того, чтобы обеспечить рост и развитие в долгосрочной перспективе. Вполне естественно, что обеспечить долгосрочный успех и процветание сельскохозяйственной организации невозможно с помощью технологий используемых в текущий момент.

По нашему мнению для эффективной работы сельскохозяйственной организации необходимо создавать базу знаний и в дальнейшем управлять знаниями. Знания и умения людей выступают как основное средство производства для организации. Также на предприятии должна присутствовать организационная готовность сотрудников как корпоративная культура, чувство сопричастности к организации, командная работа – то, что позволяет объединить опыт, знания и умения каждого и направить их на достижение единой цели предприятия. Развивать информационный капитал - информационную систему, базы данных, сети, представляющий собой инструментальную, методическую основу для реализации человеческого потенциала, который имеет организация.

В сельскохозяйственные предприятия необходимо вводить все эти мероприятия по усовершенствованию кадрового потенциала. В данной проекции обучения и роста персонала основными принципами эффективности могут быть умение и квалификация работников, степень их мотивированности, возможность получать информацию, необходимую для принятия управленческих решений в онлайн-режиме, генерация инициатив, эффективность работы информационных систем.

Следующая ключевая составляющая в сбалансированной системе показателей это проекция «Конкуренты». По нашему мнению сельскохозяйственные организации должны использовать различные средства по привлечению покупателей, завоевывая их доверие на повторных продажах, опережая конкурентов и удерживая свое место на рынке.

Каждая сельскохозяйственная организация стремится добиться сокращения издержек и удержать такое положение в течение долгого времени, эффективность работы такого предприятия значительно превысит среднерыночный уровень и будет получать высокую прибыль.

Производимая сельскохозяйственным предприятием продукция существенно различаются по структуре затрат на их производство и реализацию, как по удельному весу маржинального дохода в отпускной цене так и по удельному весу прибыли в маржинальном доходе. Поэтому для принятия обоснованных управленческих решений необходимо следить за динамикой запаса финансовой прочности не только по предприятию в целом, но и по отдельным видам сельскохозяйственной продукции.

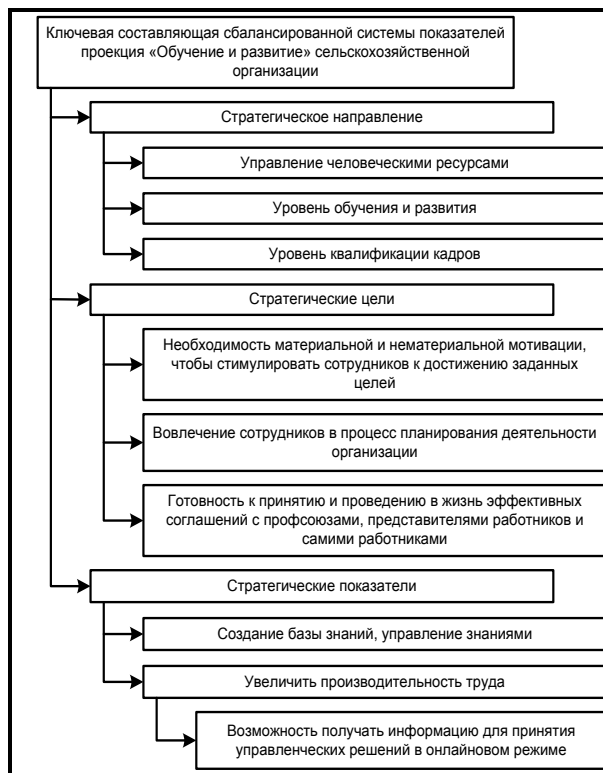


Рис. 9. Ключевая составляющая сбалансированной системы показателей проекция «Обучение и развитие» сельскохозяйственной организации<sup>8</sup>

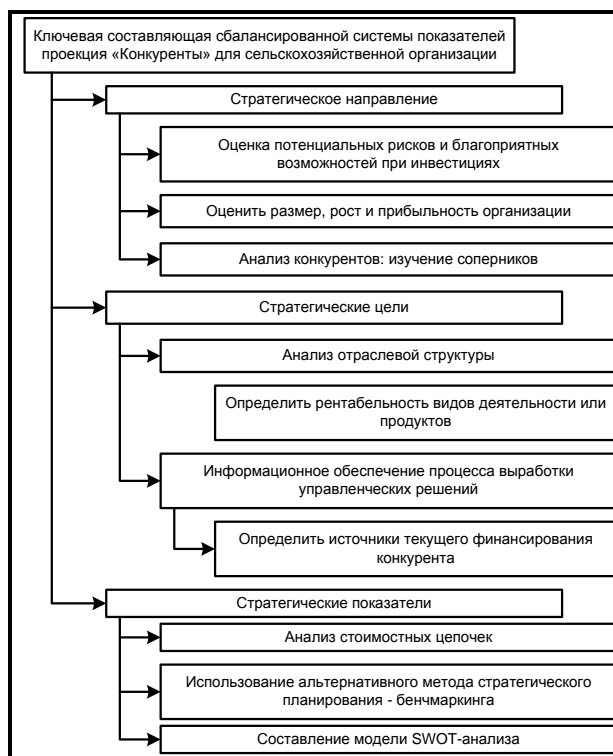


Рис. 10. Ключевая составляющая сбалансированной системы показателей проекция «Конкуренты» сельскохозяйственной организации

<sup>8</sup> Составлено автором

В табл. 6 представлен расчет безубыточности при различных объемах продаж сельскохозяйственных организаций занимающиеся производством и реализацией продукции. Запас финансовой прочности выполняет функцию амортизатора, снижающего риск при ухудшении рыночной конъюнктуры, и соответственно, уменьшает объем продаж.

По проведенному исследованию можно сделать вывод, что у сельскохозяйственной организации СПК «Равнинный» запас финансовой прочности больше, а организация АгроСоюз Юг Руси ФПЗ «Придонский» имеет отрицательную тенденцию по данному показателю. Меньшему запасу финансовой прочности соответствует более высокий производственный леверидж, который отражает зависимость прибыли от объема продажи и характеризует снижение производственного риска: у предприятия «СПК «Равнинный» при снижении выручки на 1% прибыль от продаж снизится на 3,5%. Снижение любых затрат требует значительных усилий, разработки и реализации организационных, технических и экономических мероприятий.

Таблица 5

**РАСЧЕТ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ ОБЪЕМАХ ПРОДАЖ АГРОСОЮЗ ЮГ РУСИ ФПЗ «ПРИДОНСКИЙ» И СПК «РАВНИННЫЙ» ЗА 2011 г.**

№	Показатель	СПК «Равнинный»	АгроСоюз Юг Руси ФПЗ «Придонский»
1	Выручка от продаж, тыс. руб.	8 736	80 282
2	Затраты на производство и реализацию продукции, тыс. руб.	8 125	81 949
2.1	В том числе условно- переменные	1 547	18 450
2.2	Условно-постоянные	6 578	63 500
3.	Маржинальная прибыль, тыс. руб.	2 158	16 782
3.1	В процентах	24,7	21
4.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	611	-1 667
5	Точка безубыточности, тыс. руб.	6 263	87 852
6	Запас финансовой прочности, тыс. руб.	2472	-7 570
6.1	Запас финансовой прочности, %	28,2	-9,4
7	Эффект производственного левериджа, руб.	3,5	-10

По нашему мнению для сельскохозяйственных организаций необходимо проводить такую управленческую процедуру как операционный бенчмаркинг, который более подробно изучает и анализирует себестоимость работ и услуг, проводит совокупный анализ, ориентируется на то, как производится продукция (услуги) и достигают положительного результата своей деятельности другие организации. Составление модели SWOT-анализа («сильные стороны», «слабости», «возможности» и «угрозы») актуально для сельскохозяйственных организаций, так как этот вид анализа достаточно прост в понимании, и дает обобщенную основу для управления окружающей средой в которой функционирует организация, и приводит в порядок организационное понимание ключевых факторов.

Для диагностики внутренних проблем будем использовать метод анализа функциональных областей, а также метод экспертных оценок, который позволит ранжировать сильные и слабые стороны предприятия, т.е. выявить наиболее значимые сильные стороны, обеспечивающие фирме преимущества перед конкурентами, и слабые стороны, не позволяющие фирме достичь конкурентных преимуществ.

Анализ внутренней среды (SWOT-анализ) организации приведен в табл. 6.

Завершающая ключевая составляющая сбалансированной системы показателей проекция «Декомпозиционная модель внутрихозяйственной системы», которая для сельскохозяйственной организации представляет один из способов упрощения сложного и состоит в разложении сложного целого на более мелкие и простые части. Предлагаемая модель позволит достичь компромиссы между требованием не упустить важного (принцип полноты) и требованием не включать в модель лишнего (принцип простоты) достигаются с помощью понятий необходимого, элементарного, а также постепенной нарастающей детализации базовых показателей системы и итеративности алгоритма декомпозиции.

Таблица 6

**АНАЛИЗ ВНУТРЕННЕЙ СРЕДЫ (SWOT – АНАЛИЗ) СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ<sup>9</sup>**

Аспект среды	Сильные стороны	Оценка в баллах	Слабые стороны	Оценка в баллах
Организационная культура	Высокая дисциплина	3	Отсутствие оценок эффективности деятельности системы управления	4
	Безупречная многолетняя деловая репутация	3		
	Высокое качество продукции	3	Технико-технологическое отставание многих производств от внешних и внутренних конкурентов	4
	Диверсификация деятельности	3		
Персонал	Низкая текучесть кадров	5	Отсутствие системы оценки работы персонала, подготовки и повышения квалификации	3
	Высокая компетентность высшего руководства организации	4		
	Высококвалифицированный управленческий и технический персонал	4		
Финансы	Рост рентабельности	4	Ограниченные инвестиционные возможности	3
	Увеличение прибыли	4	Снижение темпов роста основных показателей финансово-хозяйственной деятельности	3

<sup>9</sup> Составлено автором

Возможности:
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Благоприятные климатические условия.</li> <li>2. Государственная поддержка отрасли, участие в приоритетном национальном проекте «Развитие АПК», расширение мер поддержки в рамках государственной программы развития АПК 2008-2012 гг.</li> <li>3. Увеличение объемов производства и реализации продукции и услуг за счет использования потенциала рынка, расширение доли на рынке.</li> <li>4. Расширение перспектив развития ввиду появления новых технологий.</li> <li>5. Сохранение диспаритета цен на сельскохозяйственную продукцию, технику, энергоносители для АПК.</li> <li>6. Создание стратегических подразделений на рынке</li> </ol>
Угрозы:
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Высокий уровень конкуренции.</li> <li>2. Высокие налоги.</li> <li>3. Сокращение доходов потребителей.</li> <li>4. Высокая чувствительность покупателя к цене.</li> <li>5. Сокращение государственных субсидий сельхозпроизводителям.</li> <li>6. Последствия кризиса мировой финансовой системы для экономики России и области.</li> <li>7. Снижение конкурентоспособности продукции местных сельскохозяйственных производителей при вступлении в ВТО</li> </ol>

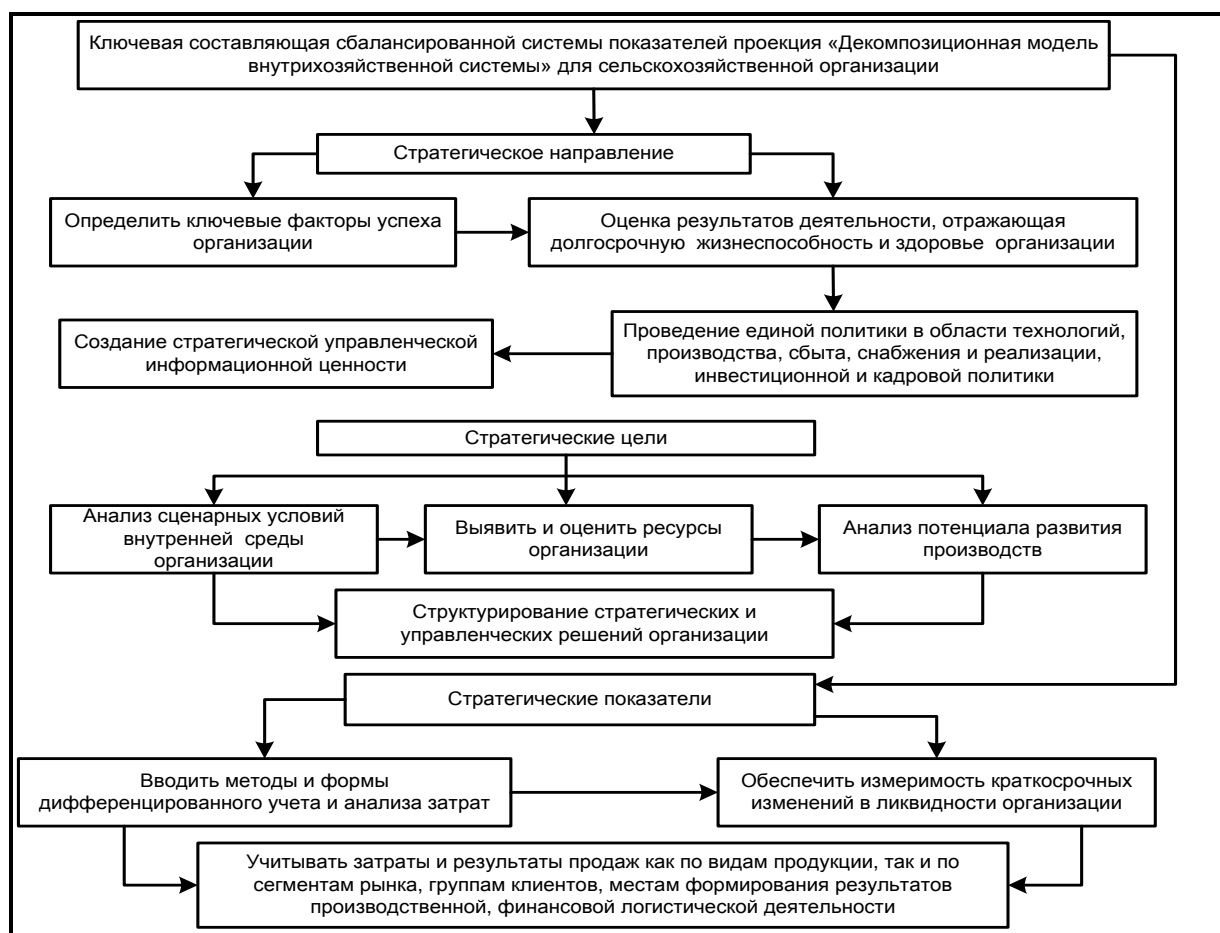


Рис. 11. Ключевая составляющая сбалансированной системы показателей проекция «Декомпозиционная модель внутрихозяйственной системы» для сельскохозяйственной организации<sup>10</sup>

Полное изучение сельскохозяйственной организации дает возможность рассмотреть декомпозиционную модель до тех пор, когда она приведет к получению результата (подцели, подфункции, подзадачи и т.д.), не требующего дальнейшего разложения, т.е. результата простого, понятного, реализуемого, называемого элементарным. Для успешного функционирования исследуемого предприятия, ориентированного на интересы потребителя, отводится такая миссия предприятия, когда и собственники, и наемные работники заботятся в

первую очередь о реализации целей потребителя. Тогда предприятие будет иметь достаточную прибыль, быстро развивается во всех отношениях, что позволяет удовлетворять цели и рабочих, и руководителей.

Одна из особенностей сельского хозяйства заключается в том, что значительная часть издержек производства представлена затратами на материально-технические ресурсы. Укрепление материально-технической базы за счет приобретения высокопроизводительной техники, обеспечивающей внедрение ресурсосберегающих тех-

<sup>10</sup> Составлено автором

нологий, способствует минимизации затрат материальных ресурсов, снижению себестоимости готовой продукции при росте объемов производства и увеличению рентабельности.

В табл. 7 рассмотрен прогнозный уровень безубыточности производства и запас финансовой прочности АгроСоюз Юг Руси ФПЗ «Придонский» по отдельным видам продукции и отраслям.

Полученные результаты позволяют сделать вывод, что в современных условиях функционирования рыночной экономики, сельскохозяйственное производство АгроСоюз Юг Руси ФПЗ «Придонский» в основном является рентабельным по отрасли растениеводства. Отрицательный запас финансовой прочности по молоку в 2009 г. является для этой подотрасли скорее исключением. Так же можно считать убыточность производства мяса и мясопродуктов за анализируемый период. Реализация национального проекта в АПК дает возможности улучшить состояние дел в животноводстве, особенно в мясном секторе, и попытаться превзойти уровень 2010 г. по мясу и мясопродуктам.

Таблица 7

**ПРОГНОЗНЫЙ УРОВЕНЬ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ  
ПРОИЗВОДСТВА И ЗАПАС ФИНАНСОВОЙ  
ПРОЧНОСТИ АГРОСОЮЗ ЮГ РУСИ ФПЗ  
«ПРИДОНСКИЙ» ЗА 2008-2012 г.**

Показатели	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
<b>Зерно</b>				
Объем реализованной продукции, тыс. руб.	26 704	37 165	44 423	61 267
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб., в том числе	21 990	30 214	39 264	54 370
• переменные затраты	15 785	26 523	26 815	37 458
• постоянные затраты	6 205	3 991	12 450	16 912
Маржинальный доход	10 919	10 951	31 605	23 809
Маржинальный доход к выручке от продаж, %	40,8	29,4	71,1	38,86
Прибыль от продаж, тыс. руб.	4 714	6 951	5 150	6 897
Точка безубыточности, руб.	15 208	12 554	17 510	43 520
Запас финансовой прочности, руб.	11 496	24 611	26 913	17 747
Запас финансовой прочности, %	43,05	66,2	60,5	29
Сила операционного рычага	2,3	1,57	6,13	3,4
<b>Молоко</b>				
Объем реализованной продукции, тыс. руб.	4 837	4 886	6 623	8 461
Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб., в том числе	5 374	3 551	6 558	7 350
• переменные затраты	3 967	2 987	4 856	6 150
• постоянные затраты	1 407	564	1 702	1 200
Маржинальный доход	870	1 899	1 933	2 311
Маржинальный доход к выручке от продаж, %	17,9	38,8	29,1	27,3
Прибыль от продаж, тыс. руб.	-537	1335	65	1111
Точка безубыточности, руб.	7 860	1 453	5 848	4 395
Запас финансовой прочности, руб.	-3 023	3 440	775	4 066
Запас финансовой прочности, %	-62,5	70,2	11,7	48,05
Сила операционного рычага	-1,62	1,42	0,33	2,08
<b>Мясо и мясопродукты</b>				
Объем реализованной продукции, тыс. руб.	856	430	941	1150
Себестоимость реализован-	2 415	1 418	2 707	1 599

Показатели	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
ной продукции, тыс. руб., в том числе				
• переменные затраты	1 783	937	1 891	1 283
• постоянные затраты	632	481	816	316
Маржинальный доход, тыс. руб.	-927	-507	-950	-133
Маржинальный доход к выручке от продаж, %	-1 08,9	-118	-101	-11,5
Прибыль от продаж, тыс. руб.	-1 559	-980	-1766	-449
Точка безубыточности, руб.	-583	-407	-807	-2747
Запас финансовой прочности, руб.	-272	-23	-134	-1597
Запас финансовой прочности, %	-31,8	-5,3	-14,2	-138,8
Сила операционного рычага	-0,59	-0,51	-0,53	-0,29

Как видно из таблицы порог финансовой прочности по основным видам сельскохозяйственной продукции является достаточно неустойчивой величиной. Если по зерну и молоку он находится в положительной зоне (кроме 2009 г.), то по реализации за весь исследуемый период прослеживается отрицательная тенденция. Кроме того, данный показатель варьирует в очень широких пределах, причиной чего являются внешние и внутренние факторы характерные для сельского хозяйства Ростовской области. Чем выше показатель финансовой прочности, тем меньше риск потерь для предприятия.

Наличие отрицательной маржинальной прибыли для сельскохозяйственной организации характеризуется негативной ситуацией, при которой выручка от реализации продукции (работ, услуг) не покрывает даже переменных затрат на ее производство. Следовательно, каждая новая продажа увеличивает убыток организации, то есть ухудшает ее финансовое состояние.

При отрицательной маржинальной прибыли обязательное условие улучшения финансового состояния предприятия - оптимизация ценовой и номенклатурной политики.

Величина порога финансовой прочности дает основание считать, что зерновая отрасль по-прежнему служит основой финансовой устойчивости сельскохозяйственных предприятий. Эта отрасль позволяет покрыть убытки других отраслей и обеспечивает само существование сельских товаропроизводителей, как хозяйствующих субъектов.

Исследование показало, что наблюдается значительный рост себестоимости отдельных видов продукции в условиях, когда цены производителей искусственно занижены (потребительские цены в несколько раз превышают цены производителей). Кроме того, наблюдается удорожание сельскохозяйственной техники в условиях низкой платежеспособности и роста платной задолженности. Это приводит к возникновению убыточных видов деятельности (производство скота и птицы на мясо).

Таким образом, анализ сбалансированной системы показателей для сельскохозяйственной организации является информационным носителем потребностей системы управления, который обеспечивает прямые и обратные связи в системе бюджетирования. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях не дает стратегической информации для эффективного принятия управленческих решений, поэтому требует совершенствования на базе развития управленческого учета и анализа. Их внедрение является объективной необходимостью для оценки ключевых показателей, повышения результативности стратегических бизнес-

единиц, развития сельскохозяйственной организации на долгосрочную перспективу.

### Литература

1. Добровольский Е. и др. Бюджетирование: шаг за шагом [Текст] / Е. Добровольский, Е. Кабанов, П. Боровков, Е. Бреслав. – СПб. : Питер, 2007. - 448 с.
2. Ерохин В.Г. Развивая эффективный бизнес - система сбалансированных показателей [Электронный ресурс] : сб. статей. 2005. Режим доступа: <http://www.conti.kuzbass.net>
3. Коплан Р.С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей [Текст] / Р.С. Коплан, Д.П. Нортон; пер. с англ. – М. : Олимп-бизнес, 2004. – 658 с.
4. Карпов А.Е. Бюджетирование как инструмент управления [Текст] / А.Е. Карпов. – М.: Результат и качество, 2007. – 365 с.
5. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. / Д.В. Лысенко. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 478 с.
6. Олве Н.Г. и др. Баланс между стратегией и контролем [Текст] / Н.Г. Олве, К.-Й. Петри, Ж. Рой, С. Рой ; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2005. – 320 с.
7. Прайснер А. Сбалансированная система показателей в маркетинге и сбыте [Текст] / А. Прайснер. – М.: Издательский дом Гребенникова, 2007. – 589 с.
8. Хервиг Ф.Р. Сбалансированная система показателей: руководство по внедрению [Текст] / Р. Фригар Хервиг., Вальтер Шмидт. – М. : Омега-Л, 2006. - 690 с.

### Ключевые слова

Сбалансированная система показателей; система бюджетирования; управленческий учет; управленческий анализ; финансы; клиенты; конкуренты; внутренние бизнес-процессы; декомпозиционная модель.

*Удалова Зоя Васильевна*

*Пошелюк Людмила Алексеевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В настоящее время для того, чтобы иметь возможность постоянно адаптироваться к изменяющимся условиям конкурентного рынка, производителю необходимо ориентироваться на своих конкурентов. В условиях экономического кризиса для производства конкурентоспособной продукции сельскохозяйственные организации должны производить и реализовывать свою продукцию при относительно низких затратах, а также поддерживать качественные и иные критерии сельскохозяйственной продукции на уровне существенно превосходящем конкурентов.

Сбалансированная система показателей для сельскохозяйственных предприятий является инструментом стратегического и оперативного управления, которая связывает стратегические цели организации с бизнес- процессами и повседневными действиями сотрудников на каждом уровне управления, а также осуществлять контроль за реализацией стратегии.

Авторами достаточно подробно и глубоко рассмотрена роль сбалансированной системы показателей используемая в управленческом учете и анализе для сельскохозяйственных организаций на основе работ зарубежных и отечественных авторов. Сделан акцент на важность и значимость формирования ССП в системе бюджетирования для управленческого учета. Представлена сбалансированная система показателей эффективности как стратегическая схема действий для сельскохозяйственных организаций, отражена классификация целей сбалансированной системы показателей для сельскохозяйственной организации АгроСоюз Юг Руси «Придонский». Положительным является то, что авторами оценены ключевые составляющие сбалансированной системы показателей по каждой из предложенных проекций для сельскохозяйственных организаций.

Практическая значимость состоит в возможности использования разработок авторов в учебном процессе при чтении курсов «Управленческий учет», «Управленческий анализ в отраслях АПК», «Современный стратегический анализ».

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Кизилов А.Н., д.э.н., зав. кафедрой «Аудит», профессор «Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)»*