

Предлагаемая детализация аналитического учета при использовании программы «1С: Предприятие» позволит также на счете 20 «Основное производство» учитывать прямые затраты сырья и материалов, а также затраты по оплате труда производственных рабочих по норме и учитывать отклонения от норм, формировать не только первичные документы, но и сводные отчеты по видам и наименованиям продукции в разрезе статей расходов и элементов затрат по центрам ответственности. На наш взгляд, такая постановка учета будет способствовать повышению уровня контроля за расходом материальных ресурсов и учета отклонений от норм, значительно повысит аналитичность отчетных калькуляций, позволит усилить контроль за снижением себестоимости продукции.

Таким образом, учет затрат по нормам и анализ отклонений фактических затрат от их нормативной величины, а также использование данных анализа при оценке эффективности работы отдельных руководителей и управления в целом является не только основным принципом отечественной системы нормативного учета, но и элементом управленческого учета. Это приближает отечественную систему учета затрат к международной практике учета и особо актуально в связи с действием Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь [7, 3–5].

#### Литература и электронные публикации в Интернете

1. Экономия и бережливость — главные факторы экономической безопасности государства: Директива Президента Респ. Беларусь № 3 от 14 июня 2007 г. // Главбух-Инфо [Электронный ресурс] / ООО «Главный бухгалтер — Инфо», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
2. Инструкция о порядке нормирования расхода сырья и материалов в производстве продукции: постановление М-ва промышленности Респ. Беларусь, 30.11. 2007 г., № 21 // Главбух-Инфо [Электронный ресурс] / ООО «Главный бухгалтер — Инфо», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
3. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учеб. / пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
4. Карпова, Т.В. Управленческий учет / Т.В. Карпова. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998.
5. Керимов, В.Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации: учеб. / В.Э Керимов. — 3-е изд. — М.: Дашков и К<sup>о</sup>, 2007.
6. Акулич, Ю.И. Анализ отклонений по прямым материальным затратам в системе «стандарт-кост» / Ю.И. Акулич // Планово-экономический отдел. — 2005. — № 3.
7. Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 4 мая 1998 г., № 694 // Бухгалт. учет и анализ. — 1998. — № 6.

**Н.А. ЛЕСНЕВСКАЯ**

### *ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ СБАЛАНСИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В ОРГАНИЗАЦИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ*

В рыночных условиях обоснованность и качество принимаемых решений обеспечивается способностью административно-управленческого персонала предвидеть и реально оценивать перспективы развития организации, использовать новые формы и методы хозяйствования, адаптировать их к изменяю-

---

*Наталья Алексеевна ЛЕСНЕВСКАЯ, кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле Белорусского государственного экономического университета.*

щимся условиям внешней среды. Решение этих задач возможно при использовании научной методологии предвидения, на которой базируется стратегический анализ.

Методология стратегического анализа определяет принципы построения системы показателей, необходимой для оценки влияния факторов внешней и внутренней среды, выявления прогнозных значений показателей как в целом по организации, так и по отдельным элементам ее стратегии. Обоснованный выбор показателей, объединенных в систему, формирует целостное понимание текущего состояния субъекта хозяйствования, раскрывает перспективы его развития, позволяет менеджерам принимать качественные управленческие решения.

Совершенствование системы информационного обеспечения всегда оставалось одним из приоритетных направлений научных исследований в области статистики, бухгалтерского учета и экономического анализа. Однако в настоящее время не разработаны концептуальные подходы к построению системы показателей стратегического анализа для субъектов сферы услуг, не выделен научный инструментарий, необходимый для разработки долгосрочных и среднесрочных прогнозов, отсутствуют методики расчета прогнозных параметров, обеспечивающих взаимосвязь макро- и микроэкономических показателей. Решение этих проблем направлено на развитие теории экономического анализа, обоснованного использования теоретических разработок в практической жизни.

В современных условиях значительно расширяется объем информации, контролируемой субъектом хозяйствования и необходимой ему для принятия качественных управленческих решений. Рост количества показателей, используемых в оценке текущего состояния и определения перспективных направлений предпринимательской деятельности, объясняется расширением полномочий субъекта хозяйствования и необходимостью выбора им альтернативных решений в конкурентной среде. Оптимальный объем информации обуславливается целями, в соответствии с которыми она генерируется, накапливается, обрабатывается, ранжируется, хранится, а также возможностями ее применения различными пользователями.

Содержание стратегического анализа определяет цель, источники и объем информации, необходимой для принятия долгосрочных управленческих решений. Их обоснование требует разработки системы показателей, с использованием которых изучается состояние внешней и внутренней среды, исчисляются параметры их прогнозных значений, осуществляется взаимосвязь с индикативными показателями развития, установленными в государственных программных документах.

В современной теории сущность метода экономического анализа российский ученый А.И. Гинсбург определяет как использование системы показателей для измерения экономических явлений, выявление и оценка факторов, их взаимосвязь и влияние на результирующий показатель с помощью математических, статистических и учетных приемов [1, 113].

Методологические проблемы формирования системы показателей исследованы в работах А.С. Бакаева, С.Б. Барнгольц, С.А. Бороненковой, Л.И. Кравченко, Б.И. Майданчика, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, В.В. Осмоловского, Н.А. Русак, Г.В. Савицкой, В.И. Стражева, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремета и других ученых. Однако критерии и подходы к формированию системы показателей стратегического анализа в современной теории находятся на этапе научной разработки.

В настоящее время система информационного обеспечения различных видов экономического анализа формируется на основании данных бухгалтерского учета, промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности, что обеспечивает использование преимущественно финансовых показателей.

Структурные сдвиги в экономике, связанные с ростом объема производства услуг, требуют пересмотра подходов, сложившихся в теории экономического анализа к формированию системы показателей, используемой для оценки текущей деятельности и разработки перспективных планов. Современная прак-

тика показывает, что использование в системе управления только показателей бухгалтерского учета и отчетности неэффективно, поскольку они отражают информацию о прошлых событиях и результатах, не учитывают динамику кадрового, производственного потенциалов и изменение темпов развития и структуры рынков сбыта. Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности не могут применяться для текущего и стратегического управления деятельностью структурных подразделений. Они обладают высокой степенью обобщенности, что не позволяет оценить степень личного участия менеджера в результатах работы субъекта хозяйствования. Показателей бухгалтерской отчетности недостаточно для оценки хозяйственной деятельности и поиска резервов повышения ее эффективности в организациях различных сфер деятельности.

В последние годы для решения этой проблемы многие ученые стран СНГ при разработке методологических подходов к построению системы показателей обращаются к работам Р.С. Каплана и Д.П. Нортон, в которых содержится концепция сбалансированной системы показателей. Ее разработка явилась результатом научного поиска новых методов оценки информационной системы управления, основанной на использовании финансовых и нефинансовых показателей, позволяющих объективно измерять эффективность деятельности организации [2, 73]. Обоснованная в начале 90-х гг. XX в., концепция сбалансированной системы показателей дальнейшее развитие получила в работах К. Коффмана, Пола. Р. Нивена, К. Рамперсада, О.В. Алексеевой, В.Э. Керимова, О.Е. Николаевой, Н.С. Пласковой, В.П. Фомина, А.Н. Хорина и др.

Идея сбалансированной системы показателей позволяет расширить систему информационного обеспечения, построение которой осуществлялось на основе методологии бухгалтерского учета, и обеспечить ей новое качество. Состав сбалансированных показателей позволяет проанализировать текущее состояние хозяйствующего субъекта с точки зрения стратегии его развития, установить взаимосвязи между ключевыми стратегическими параметрами на каждом этапе хозяйственного процесса и критически оценить и количественно измерить достижение поставленных целей.

В настоящее время сбалансированная система показателей получила признание как инструмент, с использованием которого разрабатываются и внедряются стратегические планы организации. По оценкам специалистов, она формируется в системе стратегического учета, используется для определения прогнозных параметров устойчивого развития и является эффективным инструментом реализации стратегических целей. О.Е. Николаева рассматривает сбалансированную систему показателей как принципиально новую технологию управленческого учета, которая позволяет наиболее эффективно оценить деятельность организации и полномасштабно увязать стратегию бизнеса с оперативной деятельностью [2, 72]. В литературных источниках ее также называют системой взаимосвязанных показателей либо картой сбалансированных показателей.

В концепции Р.С. Каплана и Д.П. Нортон сбалансированная система показателей позволяет оценивать деятельность организации с точки зрения четырех взаимосвязанных аспектов, по которым собираются, обобщаются и анализируются данные. Наиболее важными с точки зрения эффективного управления авторы считают показатели, характеризующие:

- обучение персонала и перспективы его профессионального роста (The Learning and Growth Perspective);
- динамику внутренних хозяйственных процессов (The Business Process Perspective);
- расширение рынков сбыта и рост числа покупателей (The Customer Perspective);
- финансовые возможности (The Financial Perspective) [2, 77].

Авторами, развивающими концепцию, сделан вывод, что сущность сбалансированной системы показателей согласуется с положениями комплексного анализа, при этом она обладает неоспоримыми преимуществами по сравнению

с традиционными подходами, которые используются для комплексной оценки деятельности организации [2, 74]. Сбалансированный эффект достигается в результате определения оптимального состава показателей при использовании обоснованной с научной точки зрения их классификации. Кроме того, система показателей может быть эффективно использована в качестве учетно-аналитического инструментария стратегического анализа, цели и задачи которого обращены в будущее. Такая система позволяет расширить состав показателей, определяемых на основе данных бухгалтерского учета, что обеспечивает изменение качественных характеристик информационно-аналитического обеспечения системы управления.

Реализация преимуществ сбалансированной системы показателей на практике достигается в результате использования ее концептуальных основ для построения информационного обеспечения стратегического анализа в различных отраслях и сферах деятельности.

Для организаций сферы услуг сбалансированная система показателей разрабатывается в соответствии с общей методологией стратегического анализа и его принципами.

Использование принципа системного и комплексного подхода предполагает соподчиненность элементов единой системы, представленную теми или иными классификационными признаками. Разработка структурно-логических моделей, отражающих взаимосвязь показателей в системе, позволяет изучить все ее элементы.

В теории экономического анализа существует точка зрения, согласно которой системность и комплексность анализа, в том числе стратегического, выражаются в более полном использовании всех видов информации. Показатели бухгалтерского, статистического, оперативного учета и отчетности, многие неучетные данные, отвечающие требованиям системности и взятые в комплексе, обеспечивают аналитические потребности организаций различных форм собственности и отраслевой принадлежности [3, 19].

Системность и комплексность стратегического анализа должны согласовываться с принципом оптимальности. В специальной литературе отмечается, что количество показателей в процессе аналитической обработки может увеличиваться безгранично путем их дифференциации и интеграции в зависимости от программы анализа, глубины изучения результатов деятельности и влияющих на них факторов [1, 86]. В условиях непрерывного роста используемой информации для правильного ее восприятия состав показателей должен быть оптимальным. Поэтому наиболее актуальные проблемы связаны в настоящее время с определением критериев оптимизации системы показателей и сбалансированного сочетания ее элементов. Оптимальный объем изучаемых данных позволяет снизить затраты на проведение стратегического анализа.

Одним из перспективных направлений развития методологии и методики экономического анализа является ситуационный подход. Его преимущество Г.В. Савицкая видит в появлении возможностей выделить самые значимые системные параметры, наиболее актуальные факторы, воздействуя на которые можно достичь поставленных целей более эффективными способами [4, 55]. Использование ситуационного подхода при формировании сбалансированной системы показателей позволяет выделить наиболее важные параметры стратегического развития и факторы, с использованием которых можно рассчитать прогнозные значения. Сочетание комплексного и ситуационного подхода, по нашему мнению, наиболее рационально при построении системы показателей стратегического анализа.

В современных условиях для организаций сферы услуг прогнозы должны разрабатываться с учетом использования новых видов ресурсов и их качественных характеристик, внедрения инновационных производственных технологий, расширения рынка сбыта и необходимости обеспечения социальных гарантий производителям и потребителям услуг. В специальной литературе имеют место различные подходы и методики составления прогнозных расчетов [5; 6]. Наиболее распространенными являются методики анализа отраслевой прибыльности, конкурентного позиционирования на рынке, выявления базовых

производственных возможностей и ресурсов, разработки сценариев будущего развития и др. Каждая из них помогает в осмыслении отдельных стратегических целей, но ни одна из них не позволяет сформировать комплексную стратегию экономического развития субъектов хозяйствования.

Использование основных положений концепции сбалансированной системы показателей и методологии стратегического анализа позволило сформулировать общие принципы формирования системы показателей стратегического анализа в системе производства услуг.

*Применение принципа сбалансированного использования информации, имеющей различное назначение и источники происхождения*, предполагает, что построение системы показателей требует сбалансированного сочетания многочисленных факторов при разработке и реализации стратегии. В процессе разработки стратегии состав показателей отражает баланс интересов государства и субъекта хозяйствования, административного персонала и функциональных менеджеров и устанавливается с учетом влияния факторов внутренней и внешней среды. Информационное обеспечение стратегического анализа представлено данными бухгалтерского учета и отчетности и сведениями нефинансового характера из внешних источников. Результаты анализа отражают сбалансированное согласование затрат на приобретение ресурсов, производство и реализацию услуг с доходами от их реализации, определение оптимальных прогнозных значений важных экономических параметров с учетом достигнутого уровня экономического развития и возможных перспектив роста.

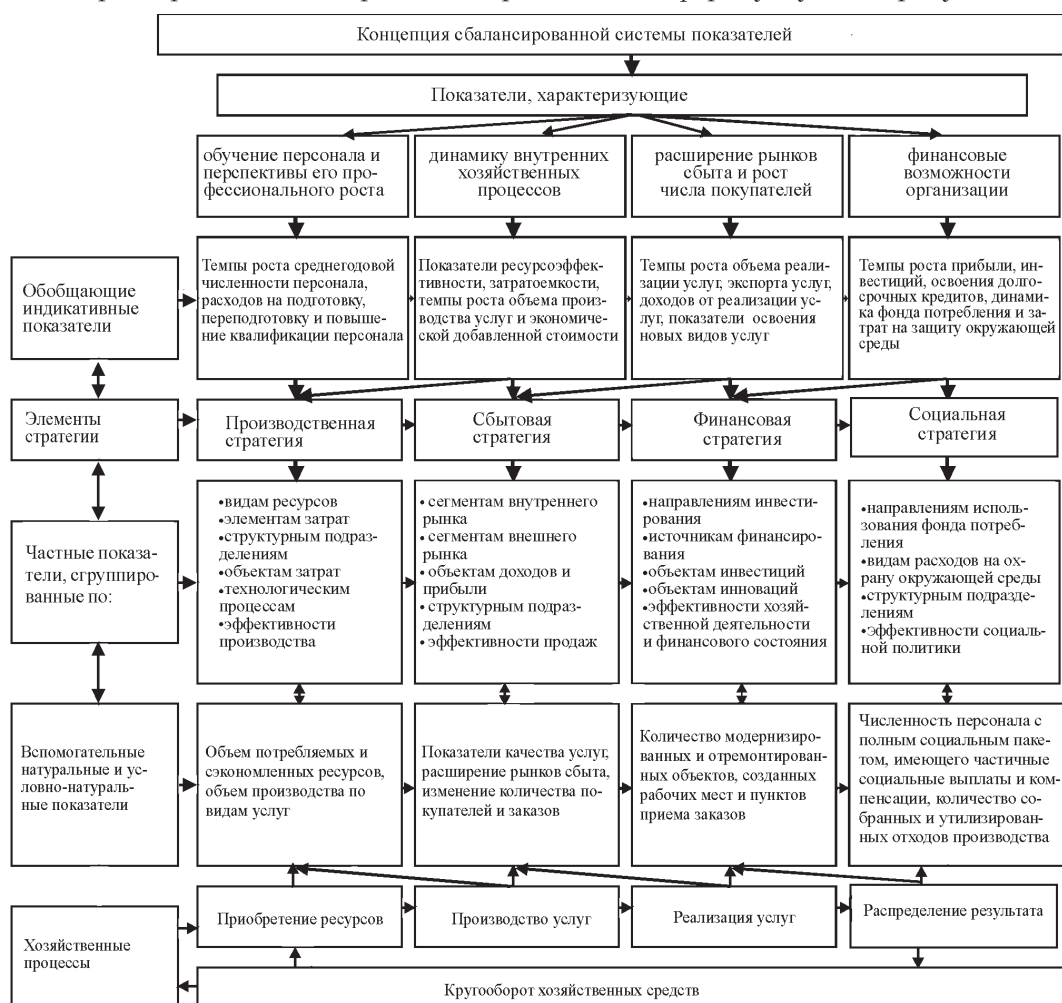
*Принцип использования типовой системы показателей* означает, что ее нынешнее формирование осуществляется без учета многочисленных отраслевых и производственных особенностей организаций сферы услуг.

В современной экономической литературе существует точка зрения, согласно которой единство системы показателей и методологии их расчета должно быть обеспечено для субъектов одного хозяйственного назначения и, как правило, одной отрасли производства. Попытки применить одинаковые оценочные показатели для хозяйствующих субъектов разных отраслей экономики, по мнению отдельных ученых, не оправдались [3, 93]. Данный вывод объясняется тем, что в единой системе требуется не тождество применяемых показателей, а их соответствие «принципиальному подходу» к оценке результатов, достигнутых субъектом, с позиций целей его деятельности, локальных и глобальных критериев их достижения [3, 93].

Однако в изучаемой сфере деятельности видовое разнообразие, бесконечность ассортимента и субъективные требования к качеству услуг, дифференцированные сроки производственного и коммерческого цикла, многообразие технологических процессов производства, способов реализации и другие особенности требуют разработки многочисленных отраслевых методик и систем показателей. В итоге, с появлением множества элементов совокупности возникает потребность в их классификации и систематизации по наиболее общим критериям. Методы научной абстракции и моделирования позволяют выделить основные параметры, которые отличают субъекты хозяйствования сферы услуг от организаций других сфер деятельности. К ним относятся единство производства и потребления, кругооборот хозяйственных средств и составляющие его процессы, виды используемых ресурсов, технология производства услуг, организационная структура управления.

Используя концепцию сбалансированной системы показателей, в которой группировка информации осуществляется по четырем направлениям, и особенности, отличающие субъекты хозяйствования сферы услуг, можно сформировать типовую систему показателей стратегического анализа. Каждая организация с учетом видов деятельности и внутренней организационной структуры управления имеет возможность расширить и дополнить типовую систему показателями более низкого уровня. Такие изменения носят не принципиальный характер, они не нарушают принципы системности и комплексности, раскрывают новые направления ситуационного стратегического анализа.

Итак, система информационного обеспечения стратегического анализа в организациях сферы услуг представляет собой сбалансированную типовую систему показателей. Для субъектов хозяйствования, осуществляющих различные виды деятельности, эта типовая система может изменяться и дополняться другими показателями, однако ее построение должно осуществляться на единой теоретической основе. В результате, сбалансированная типовая система показателей является гибким и развивающимся инструментом в системе стратегического управления. Ее содержание определяется наиболее общими признаками, отличающими сферу услуг от прочих видов деятельности, включает минимальный состав обобщающих показателей, которые разрабатываются как индикаторы стратегического развития организации сферы услуг (см. рисунок).



Общая схема построения типовой системы показателей стратегического анализа для организаций сферы услуг

*Использование принципа согласования макроэкономических индикативных показателей с обобщающими показателями субъектов хозяйствования сферы услуг* позволяет установить взаимосвязь макроэкономических индикативных показателей с аналогичными или близкими по смыслу обобщающими показателями стратегического развития субъекта хозяйствования в пределах одного временного периода.

Макроэкономические планы представлены государственными программными документами, основные показатели которых приводятся в виде индикаторов.

торов социально-экономического развития, на достижение которых ориентирована государственная экономическая политика [7; 8]. В сфере услуг основным документом индикативного планирования является Комплексная программа развития сферы услуг в Республике Беларусь на 2006–2010 годы, а также разработанные для отдельных отраслей целевые программы, в которых уточняются и детализируются наиболее важные индикативные показатели Комплексной программы на определенный срок.

На микроэкономическом уровне индикативные показатели позволяют установить степень участия организации в выполнении государственных и отраслевых программ. Они разрабатываются на долгосрочную перспективу, устанавливаются с учетом параметров внешней среды и используются административно-управленческим персоналом и прочими сотрудниками организации в решении своих задач.

*Принцип построения дифференцированной системы показателей* означает, что сбалансированная система показателей стратегического анализа — это многоуровневая система, включающая обобщающие, частные и вспомогательные показатели. Обобщающие показатели характеризуют наиболее значимые экономические и социальные параметры устойчивого развития. Их используют для определения темпов роста реализации услуг, увеличения объема и эффективного использования ресурсов, снижения издержек производства, повышения результативности и эффективности хозяйственной деятельности. Обобщающие показатели являются основными объектами прогнозных оценок, долгосрочного планирования и регулирования.

В ходе прогнозных оценок вместе с обобщающими параметрами используются частные и вспомогательные показатели, которые необходимы для характеристики причинно-следственных связей и разработки факторных моделей, определяющих основные направления положительной динамики обобщающих показателей.

В качестве вспомогательных в типовую систему могут вводиться условно-натуральные показатели, являющиеся дополнением к стоимостным параметрам, что позволяет элиминировать влияние инфляции и структурных сдвигов.

Следовательно, типовая система показателей стратегического анализа должна включать обобщающие, частные и вспомогательные показатели. Объединение их в систему производится независимо от отраслевой принадлежности субъекта сферы услуг, его организационно-правовой формы, стиля управления и других факторов. Дальнейшая детализация показателей сбалансированной системы может осуществляться по элементам стратегии, сегментам рынка и уровням сложившейся системы управления.

*Принцип группировки показателей по элементам стратегии.* Экономически обоснованная стратегия субъекта в сфере услуг может включать отдельные элементы, раскрывающие ее содержание по различным направлениям. В основе ее разработки должна находиться научно обоснованная классификация показателей стратегического анализа, в которой предусмотрено обобщение информации о динамике хозяйственных процессов и их результатов, изменении сегментов рынка, взаимосвязях в организационной структуре субъекта хозяйствования.

Сбалансированное состояние элементов системы обеспечивает взаимообусловленность показателей каждой классификационной группы. Деятельность организации сферы услуг представляет собой непрерывно повторяющиеся процессы приобретения ресурсов из внешней среды, использования ресурсов в производственном процессе, реализации услуг во внешнюю среду и распределения полученного результата между внутренней и внешней средой. Группировка информации по каждому хозяйственному процессу соответствует логике построения концепции сбалансированной системы показателей.

Итак, систематизация показателей по каждому хозяйственному процессу соответствует основной идее концепции сбалансированной системы показателей и позволяет выделить 4 элемента стратегии, каждый из которых характеризуется своей системой информационного обеспечения, представленной обобщающими и частными показателями. В результате, в структуре общей страте-

гии организации сферы услуг выделяются такие ее элементы, как финансовая, производственная, сбытовая и социальная стратегии.

Если разработка общей стратегии осуществляется по основным ее элементам, то для контроля ее реализации требуется группировка показателей по сегментам рынка услуг и в соответствии с организационной структурой организации.

*Принцип группировки показателей по сегментам рынка* предполагает, что для оценки результативности и эффективности деятельности субъекта хозяйствования необходима информация о реализации услуг, которая традиционно формируется в целом по организации и ее структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс. Однако в настоящее время все большее значение начинает приобретать стратегический анализ маркетинговых издержек и возможностей, для которого необходима информация о доходах и расходах по сегментам рынка. Такие сведения отсутствуют в составе бухгалтерской отчетности, однако они могут быть получены из внутренних и внешних источников с использованием преимущественно небухгалтерских методов.

Для разработки и контроля сбытовой стратегии в качестве сегментов рынка следует рассматривать виды деятельности по производству и продаже услуг, способ и место их реализации, численность покупателей в различных классификационных группах, ассортимент услуг и их качество в соответствии с установленными стандартами для массового и индивидуального потребления.

Принцип группировки показателей по сегментам рынка также может использоваться для построения системы сегментной отчетности, которая формирует информационное обеспечение стратегического маркетингового анализа и позволяет осуществлять контроль сбытовой стратегии субъектов сферы услуг.

Итак, на этапе построения сбалансированная система показателей должна разрабатываться в целом по организации и ее стратегическим сегментам. Далее обобщающие показатели детализируются по структурным подразделениям организации и доводятся до отдельных работников, которые должны участвовать в реализации стратегических целей и видеть свой вклад в выполнении стратегических задач.

*Принцип группировки показателей в соответствии с организационной структурой субъекта хозяйствования.* Сбалансированная система показателей стратегического анализа может использоваться как эффективный инструмент в системе управления, позволяющий скоординировать работу менеджеров на всех уровнях, согласовывать индивидуальные и общекорпоративные цели, доводить их содержание до персонала и менеджеров, оценивать степень реализации стратегических целей и возможность их достижения при изменении внешних условий.

В организационной структуре принятие и реализация стратегических решений осуществляется менеджерами различных структурных подразделений. В зависимости от организационно-правовой формы хозяйственной деятельности в микроэкономической среде решение стратегических задач может осуществляться на следующих уровнях управления:

первый уровень — группа взаимосвязанных организаций, корпорация либо организация, осуществляющая различные виды деятельности и согласующая динамику своего развития с макроэкономическими показателями, определяющими стратегию национальной экономики либо отдельной отрасли;

второй уровень — организация или ее структурное подразделение, функционирующие в одной сфере деятельности;

третий уровень — структурные подразделения, участвующие в реализации одного стратегического направления;

четвертый уровень — основные структурные подразделения организации, ее филиалы и представительства.

Каждый уровень можно представить как элемент целостной и сложной системы управления, для которого разрабатываются обобщающие, частные и вспомогательные стратегические показатели, контролируется и оценивается степень их выполнения. При формировании перечня показателей в составе



каждой классификационной группы необходимо выбирать наиболее существенные и значимые для реализации задач, поставленных перед тем или иным структурным подразделением.

Обобщающие стратегические показатели разрабатываются для субъекта хозяйствования, а затем доводятся до менеджеров структурных подразделений и отдельных сотрудников, с детализацией их для более коротких периодов: год, квартал, месяц.

*Принцип определения промежуточных значений показателей для более коротких периодов.* Сбалансированная система показателей стратегического анализа может быть использована для контроля реализации стратегических целей по элементам стратегии, ее сегментам и уровням управления. Она эффективно осуществляет функцию доведения до персонала различных уровней стратегических планов, для чего необходимо увязать показатели сбалансированной системы с планами и заданиями каждого структурного подразделения. С этой целью значения обобщающих стратегических показателей по элементам стратегии и уровням управления устанавливаются для более коротких промежутков времени и используются в целях планирования и текущего контроля реализации стратегических целей.

*Принцип использования показателей сбалансированной системы для оценки эффективности хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений.* Сбалансированная система показателей стратегического анализа может использоваться для оценки эффективности деятельности субъекта хозяйствования и его структурных подразделений. С применением частных и вспомогательных показателей, установленных для более коротких промежутков времени, определяют ресурсы, необходимые для реализации стратегических планов. Нужный объем потребляемых ресурсов по видам рассчитывается на основании планируемых объемов производства услуг и устанавливается в бюджетах, сметах в виде норм и лимитов. Текущий контроль реализации стратегических целей осуществляется за короткие промежутки времени в результате сопоставления фактических данных с показателями планов, бюджетов и смет. Величина отклонений свидетельствует об уровне эффективности хозяйственной деятельности структурного подразделения и ответственного менеджера.

Таким образом, применение сбалансированной системы показателей на практике говорит о том, что она позволяет перевести стратегические цели в реальные показатели, доступные для каждого менеджера, увязать прогнозные показатели с текущей деятельностью организации и контролировать выполнение стратегических планов в оперативном порядке. Для этого необходимо использовать систему документооборота оперативного управления.

### Литература

1. *Донцова, Л.В.* Анализ финансовой отчетности : учеб. / Л.В. Донцова, Н. А. Никифорова. — 6-е изд. — М.: Дело и Сервис, 2008.
2. *Николаева, О.Е.* Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. — 2-е изд. — М.: Изд-во ЛКИ, 2008.
3. *Баканов, М.И.* Теория экономического анализа: учеб. / под ред. М.И. Баканова. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2008.
4. *Савицкая, Г.В.* Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты / Г.В. Савицкая. — М.: ИНФРА-М, 2008.
5. *Шеремет, А.Д.* Теория экономического анализа: учеб. / А.Д. Шеремет. — 2-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2006.
6. *Хорин, А.Н.* Стратегический анализ: учеб. пособие / А.Н. Хорин, В. Э. Керимов. — 2-е изд. — М.: Эксмо, 2009.
7. Комплексная программа развития сферы услуг в Республике Беларусь на 2006–2010 годы: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь 22.06. 2006 г. № 786 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2006. — № 104. — 5/22489.
8. Программа социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006–2010 гг. / Совет Министров Респ. Беларусь (Официальное издание). — Минск: Беларусь, 2006.