

УДК 336.5.02

М.О. Дудник,

Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

РОЗРОБКА ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ХОЛДИНГОВОЇ КОМПАНІЇ

Development of integration system of cost management for holding company

Стаття присвячена розробці теоретичних, методичних та прикладних аспектів побудови, впровадження і функціонування інтегрованої системи управління витратами

The article is dedicated to working out of the theoretical, methodical and applied aspects of construction, implementation and operation of integration system of cost management

Вступ. Для забезпечення успішної діяльності підприємств в умовах впливів негативних наслідків фінансово-економічної кризи, необхідно приділити особливу увагу розробці та реалізації науково обґрунтованих управлінських рішень в сфері управління витратами.

Результати аналізу наукових праць з питань формування систем управління витратами, показали: дослідженню прийомів і методів управління витратами присвячені багато робіт зарубіжних і вітчизняних дослідників. Значний внесок в розробку теоретичних засад управління витратами на підприємствах зробили В.Говіндараджан, А.Дайле, Д.Друрі, Е.Майєр, Р.Манн, М.Портер, Х. Фольмут, Д. Хан, Дж. Шанк. Варто відзначити, що в роботах таких російських та вітчизняних економістів як С.Ф.Голов, М.Г.Карпунін, Б.І.Майданчик, В.Ф.Палій, В.Е.Хруцкий, Н.Г.Чумаченко, зустрічається опис і аналіз раціональних способів планування, обліку і контролю витрат в умовах централізованої економіки. Серед праць сучасних дослідників в області оптимізації величини, структури і динаміки витрат варто відзначити роботи Н.Р.Данілочкіної, М.Г.Грешака, Г.А.Краюхіна, Т.П.Карпової, С.А.Ніколаєвої, С.Г. Фалько, Г.І. Хотінської, А.Д. Шеремета, Ю.С. Цал-Цалко.

Разом з тим, залишаються слабо освітленими і не вирішеними питання формування цілісної теоретико-методичної бази в області формування системи управління витратами холдингів. Відсутні науково обґрунтовані рекомендації щодо аналітичного, організаційного, інформаційного впровадження та функціонування систем управління витратами на підприємствах, що функціонують в складі холдингових компаній.

Постановка задачі. Метою даного дослідження є обґрунтування теоретико-методичних та прикладних аспектів побудови, впровадження та функціонування системи управління витратами підприємств у складі холдингових компаній на основі синтезу стратегічної й оперативної компонент.

Реалізація поставленої мети зумовила необхідність послідовного вирішення науково-практичних завдань щодо:

- дослідження специфіки управління витратами підприємств, що входять до складу холдингових об'єднань;
- аналізу та оцінки існуючих методик стратегічного і оперативного управління витратами з метою виявлення адекватного сучасним вимогам інструментарію планово-аналітичної роботи в області оптимізації структури, рівня і динаміки витрат;
- побудови системи стратегічного управління витратами, спроможної забезпечити довгострокову конкурентоспроможність холдингової компанії;
- розробки процедур впровадження інтегрованої системи управління витратами господарюючих суб'єктів у складі холдингу.

Методологічними засадами дослідження є системний підхід до аналізу економічних явищ і процесів, базові положення сучасної економічної теорії та теорії стратегії підприємства. Конкретні наукові результати одержано з використанням теоретичного узагальнення і порівняння, структурно-логічного аналізу, порівняння.

Результати. Зростаюча складність умов функціонування, підвищення рівня конкурентної боротьби на внутрішніх і зовнішніх ринках вимагають розробки нових способів вирішення задач по оптимізації витрат вітчизняних холдингових компаній.

Специфічною задачею для холдингу - розгалуженої, надскладної організаційної структури, є розробка завдань та заходів по управлінню витратами, що включають в інтегрованому вигляді задачі і показники нижчого рівня організаційно-функціональної структури (дочірніх підприємств).

З метою комплексного управління витратами холдингової компанії, ефективною, на нашу думку, є розробка та впровадження системи управління витратами, що базується на принципах чіткого розподілу відповідальності за планування і контроль над матеріальними і фінансовими ресурсами холдингу. При цьому така система управління витратами компанії повинна забезпечити планомірну реалізацію стратегічних планів, переведення їх в площину оперативного управління, контроль реалізації стратегії через ключові показники ефективності.

З метою досягнення комплексного економічного ефекту пропонується впровадження інтегрованої системи управління витратами на базі поєднання елементів системи бюджетування та системи збалансованих показників. Синергетичний ефект, що може бути отриманий холдинговою компанією в результаті об'єднання управлінських систем наведених в табл. 1.

Метою впровадження такої системи є ефективна реалізація стратегії лідерства за витратами за рахунок конкурентоздатної структури витрат холдингової компанії, ліквідація розриву між стратегічними цілями компанії та їх операційною реалізацією, забезпечення оперативного реагування на зміни в будь-яких економічних умовах.

Таблиця 1. Синергетичний ефект від об'єднання систем збалансованих показників і бюджетування

Функції управління	Система бюджетування	Система збалансованих показників	Інтегрована система
Планування	Розподіл ресурсів компанії на поточний період	Формулювання та конкретизація цілей	План цілей, заходів та ресурсів, необхідних для їх досягнення
Координація	Жорсткий зв'язок між бюджетами центрів фінансової відповідальності (ЦФВ) та бюджетами компанії	Причинно-наслідковий зв'язок цільових показників ЦФВ та компанії в цілому	Взаємопов'язані плани показників по підрозділам та компанії в цілому
Контроль та мотивація	Ефективне використання ресурсів по ЦФВ	Досягнення цільових значень збалансованих показників	Досягнення цільових значень збалансованих показників при забезпеченні ефективного використання ресурсів

При цьому від бюджетування необхідно взяти комплекс методів, підходів, фінансових інструментів планування, контролю, аналізу та прийняття рішень, що впливають на витрати. Елементи системи збалансованих показників повинні забезпечити вимірювання та оцінку ефективності компанії по комплексу показників,

які відображають усі ключові аспекти її діяльності (довгострокові цілі).

Поєднання двох вказаних концепцій дає можливість пов'язати в єдину систему показники діяльності, забезпечити функціональний, організаційний та часовий зв'язок заходів по управлінню витратами на всіх рівнях холдингу та вирішення наступних задач (Рис. 1).

Процес створення динамічної, здатної до самоналаштувань системи управління витратами в холдинговій компанії можна розділити на такі етапи:

1. Розробка системи стратегічного управління витратами;
2. Розробка і встановлення зв'язку між системою стратегічного управління витратами та системою оперативного управління (бюджетування підприємства);
3. Безпосередній контроль виконання запланованих показників на рівні виконання проектів.



Рис. 1. Основні управлінські задачі впровадження інтегрованої системи управління на базі системи збалансованих показників та бюджетування

Організаційно функціонування інтегрованої системи управління витратами пропонується здійснювати таким чином. На стратегічному рівні визначаються довгострокові (зазвичай на 3-5 років) цілі по мінімізації витрат на підприємстві. Потім, на підставі цих цілей, визначаються значення кожної статті витрат на майбутній бюджетний рік, а також на скільки очікується скоротити значення вибраних показників протягом кожного планового року. Ці щорічні цільові значення показників витрат відображають ступінь досягнення головної мети і використовуються для оцінки ефективності системи управління витратами протягом певного періоду часу з погляду досягнення довгострокових цілей підприємства по управлінню витратами.

При цьому керівництво підприємства отримує можливість відстежувати як окремі функціональні підрозділи слідує встановленим статтям витрат, створюють цінність для існуючих та майбутніх клієнтів, що їм потрібно зробити, щоб збільшити внутрішні компетенції та як інвестувати в персонал, системи і процедури, необхідні для поліпшення майбутньої діяльності.

Базовий набір перспектив системи збалансованих показників, тобто укрупнених груп показників — «Фінанси», «Клієнти», «Процеси» та «Потенціал» [2], - може адаптуватись до специфіки галузі або підприємства.

Таким чином, система ключових показників охоплює важливі етапи діяльності по створенню цінності. При збереженні через досягнення фінансових цілей ефективності в короткостроковій перспективі, система ключових показників розкриває ціннісні чинники успішної довгострокової фінансової і конкурентної позиції.

Процес переведення стратегії в терміни оперативного управління за допомогою системи ключових показників представлений на рис.2.



Рис. 2. Система взаємозв'язків показників моделі системи збалансованих показників, що переводить стратегію в терміни оперативного управління витратами

Побудова збалансованої системи показників в холдингу передбачає визначення організаційних одиниць, які будуватимуть свою діяльність відповідно до принципів системи. При виборі структурних одиниць компанії для впровадження збалансованої системи показників необхідно обрати такі, в яких організаційна структура відповідає бізнес-процесам та стратегія є відносно стабільною. Крім того, одиниці, на яких впроваджується інтегрована система управління повинні мати власний ланцюг створення вартості. В іншому випадку необхідна адаптація структури управління, організаційної структури, процесів, а вже потім планування стратегії через СЗП на підприємствах компанії.

Для компанії, організованої по холдинговому типу – управляюча компанія та множина стратегічних бізнес-одиниць, необхідно розробити декілька СЗП. У кожного підприємства може бути своя стратегія. Більш того, для холдингу необхідні дві окремі системи показників: для організації в цілому та для управляючої компанії.

Якщо на рівні холдингу вдасться знайти синергетичний ефект між підрозділами чи придбаними видами бізнесу (у випадку вертикальної чи горизонтальної інтеграції), можна розглядати всі чотири перспективи, які будуть транслюватись на нижній рівень. Якщо в холдингу відсутній синергетичний ефект (наприклад, одна стратегічна одиниця займається промисловістю, друга – будівництвом, інша – надає фінансові послуги), може бути, що СЗП на рівні холдингу буде обмежуватись трьома-п'ятьма цілями. Це будуть цілі з перспективи «Фінанси», пов'язані з підвищенням загальної вартості бізнесу, а також з розвитком компанії – придбанням нових видів бізнесу, активів, і формування концепції холдингу. При цьому в управляючій компанії повинна бути своя СЗП: її можна розглядати як допоміжний підрозділ, що займається фінансовими потоками, управлінням витратами, формуванням стратегії. Часто в багатьох холдингах управляючі компанії виконують функцію централізації допоміжних підрозділів, наприклад маркетингу, продажів, управління персоналом. В цьому випадку функції холдингу будуть допоміжними – обслуговування потреб дочірніх підприємств, стратегічне планування цілей бізнес-одиниць.

Стратегічні цілі, що включаються в збалансовану систему показників зрештою визначають результат роботи компанії, Вони є складними в реалізації, а отже забезпечують істотні конкурентні переваги. Відображення взаємних ефектів досягнення цілей створює модель, що пояснює шляхи досягнення результату.

Специфічною задачею для холдингових компаній є декомпозиція стратегічних цілей, зважаючи на те, що не всі цілі повинні визначатись на вищому рівні (рівні холдингу).

Часто буває складно визначити, яка ціль повинна бути встановлена на рівні холдингу, а яка повинна бути в компетенції підприємств, що входять до його складу. Тому робота над стратегічними цілями управляючої компанії та дочірніх підприємств повинна відбуватись паралельно.

На цьому етапі необхідне розуміння того, які дії повинні бути реалізовані в підрозділах для досягнення цілей, оформлених в показниках вищого рівня, наприклад, показники для холдингу можуть бути наступними (Табл. 2).

Таблиця 2. Ієрархія системи збалансованих показників для холдингової компанії

Рівень	Структурний підрозділ	Ціль	Показник
1	Холдинг	Створення бренду	Вартість бренду
2	Завод	Забезпечення високої якості без підвищення собівартості	% браку
3	Бетонний цех	Підвищення технологічних характеристик продукції	Результати аналізів на відповідність європейським стандартам морозостійкості

Розробка стратегічних заходів дозволяє конкретизувати стратегічні цілі і пов'язати стратегію з операційними задачами окремих підрозділів. Стратегічні заходи є основою для розподілу коштів в рамках процесу реалізації стратегії. Формулювання стратегічних заходів передбачає співставлення уявлень про цілі з наявними ресурсами. Так, компанія перевіряє реальність намічених цілей, проводить прив'язку стратегічних цілей до оперативних через бюджетування.

При розробці й впровадженні інтегрованої системи управління витратами холдингової компанії повинні бути вирішені наступні завдання щодо:

- комплексного охоплення всіх галузей, сфер, напрямів діяльності компанії, що входять до складу холдингу;
- розробки системи консолідації окремих бюджетів в комплексних фінансових планах;
- формалізації технології ведення обліку;
- забезпечення прозорості звітної інформації;
- досягнення високого рівня інформаційної й економічної безпеки;
- розмежування прав доступу до різних рівнів інформації;
- можливість динамічного внесення флуктуативних змін, пов'язаних із зміною зовнішніх і внутрішніх чинників: зміни у складі компанії холдингу, зміни законодавства, внутрішньої облікової політики тощо;

- оперативності внесення інформації і формування управлінської звітності;
- адекватного відображення в архітектурі системи бізнес-процесів холдингу.

В якості переваг впровадження принципів інтегрованої системи управління в холдингу можна виділити:

- a) щомісячне планування бюджетів структурних підрозділів групи дає точніші показники розмірів і структури витрат, порівняно з традиційною системою

бухгалтерського обліку та фінансової звітності, і, відповідно, точніше планове значення обсягів прибутку, в т.ч. для цілей податкового планування;

б) бюджетне планування дозволяє оптимізувати перспективне і поточне управління корпорацією, прив'язати поточну фінансово-господарську діяльність дочірніх компаній (структурних підрозділів) до стратегічних цілей розвитку групи, дати оцінку можливих змін в структурі групи у вигляді злиття, поглинання та інших перетворень;

в) забезпечення режиму строгої економії фінансових та матеріальних ресурсів підприємств.

Умовою перетворення бюджету в ефективний інструмент управління витратами холдингу є стратегічна орієнтація системи бюджетування. Вона реалізується через єдину методологію і наскрізний інформаційно-технологічний процес фінансового планування, обліку і контролю виробничої, маркетингової, економічної й інвестиційної діяльності, через єдину податкову політику всіх членів корпорації.

Одним з найскладніших завдань постановки інтегрованої системи управління витратами в холдингах є побудова адекватної архітектури бюджетної системи, яка дозволяла б топ-менеджерам одержувати об'єктивну вичерпну інформацію по всіх підрозділах холдингу. Причому складові такого інформаційного потоку (у вигляді звітів, таблиць, розрахункових показників) повинні бути сумісні між собою, і в сукупності представляти цілісну картину. Подібна внутрішня «сумісність» аналітичної інформації необхідна, перш за все, для аналізу результатів діяльності холдингу і ухвалення зважених, адекватних, актуальних управлінських рішень. Крім цього, не варто також забувати і про комунікативну функцію, що реалізується в процесі бюджетування - адже необхідні дієві і, найголовніше, доступні в практичній реалізації механізми координації дій підприємств, що входять в холдинг та їх підрозділів. Учасникам процесу необхідний однозначний загальнодоступний механізм комунікації. Побудова логічної структури бюджету холдингу - перше і найголовніше завдання, яке необхідно виконати для успішної побудови системи бюджетування. Перш за все, потребує вирішення питання проведення взаєморозрахунків між різними підприємствами холдингу і відповідно проєкції таких операцій на архітектуру бюджетної системи.

З практичної точки зору необхідно визначитися, за яким принципом створюватиметься система бюджетів на кожному підприємстві холдингу і яким чином формуватиметься консолідований бюджет.

Досягти конкурентної переваги неможливо без чітко скоординованої й ієрархізованої системи бюджетування. Обумовлюється це не тільки прагненням оптимізації і скорочення витрат, але й вимогами концепції загальнокорпоративного управління ризиками, що в умовах фінансово-економічної кризи набула особливої актуальності.

Бюджетна система повинна включати процеси формування бюджетів, структури бюджетів, відповідальність за формування і виконання бюджетів, узгодження, затвердження і контроль їх виконання. При розробці бюджетів окремих структурних підрозділів і дочірніх компаній необхідно керуватися принципом декомпозиції, тобто кожен бюджет нижчого рівня повинен бути деталізацією бюджету вищого рівня.

Таким чином, інтегрована системи управління витратами виступає механізмом інтеграції економічних структур холдингу. Інформація з інтегрованих бюджетів допомагає керівникам дочірніх підприємств і економічних служб центральної компанії прогнозувати майбутній економічний стан об'єднання, а отже, ефективно і своєчасно організувати управління фінансовими та матеріальними потоками.

Для ефективного функціонування, для оцінки можливостей і фіксації планових результатів фінансовим менеджерам материнської компанії, на нашу думку, необхідно складати і контролювати бюджети всіх рівнів. Причому роль бюджетного планування повинна набути особливого значення: якщо спочатку фінансовий план використовували для того, щоб одержати контрольні цифри на майбутній період, то надалі корпорація може перетворити бюджети на основний інструмент узгодження інтересів підприємств різних секторів виробничого процесу. Після цього можна використовувати фінансовий план для делегування повноважень і розподілу відповідальності між дочірніми компаніями.

Відповідно до викладеного, центральна компанія повинна надавати максимум самостійності дочірнім компаніям, але при цьому зобов'язана їх жорстко контролювати. Це пов'язано з тим, що в вітчизняних холдингах часто здійснюється імітація бюджетного управління, підкреслюється самостійність дочірніх структур і перекладається на них відповідальність за неефективне використання фінансових ресурсів.

Проведені дослідження дозволяють сформулювати висновки щодо специфіки впровадження інтегрованої системи управління витратами в холдингу:

По-перше, система дозволяє материнській компанії визначити загальний обсяг фінансових ресурсів корпорації; розглянути можливі канали їх мобілізації і використання в масштабах холдингу; знайти допустимий і раціональний ступінь централізації фінансових потоків; розробити на цій основі рекомендації по їх регулюванню.

По-друге, система операційних і фінансових бюджетів дочірніх компаній забезпечує порівняння планованих витрат для здійснення діяльності з реальними можливостями всього холдингу, визначає розмір незбалансованості матеріальних, трудових, фінансових ресурсів в певний проміжок часу. Аналіз бюджетів дочірніх компаній дозволяє визначити причини виникнення дефіциту і виявити джерела його покриття. Аналіз структури загального розміру дефіциту ресурсів дає можливість оцінити ступінь впливу кожного структурного підрозділу на формування незбалансованості фінансових потоків групи.

По-третє, бюджети дочірніх компаній і холдингу в цілому складаються відповідно до різних сценаріїв, з'являється можливість багатоваріантного аналізу, консолідації даних по різним видам продукції і елементам організаційної структури, а також мультивалютної консолідації на основі різних валют і валютних курсів.

Висновки.

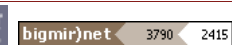
Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в наступному: розроблена інтегрована система управління витратами поліструктурного холдингу, яка дозволяє синхронізувати інформаційні потоки щодо витрат між управляючою компанією та бізнес-одинацями на рівні економічних видів діяльності, на різних ланках ланцюга формування вартості. Вдосконалено методичну базу впровадження системного підходу до управління витратами в холдинговій компанії на основі поєднання інструментарію системи збалансованих показників та стратегічно орієнтованого бюджетування.

Розроблений комплекс процедур і механізмів управління витратами на основі поєднання інструментарію системи збалансованих показників та бюджетування є універсальним підходом для організації діяльності підприємств холдингових компаній в умовах високої динаміки зовнішнього і внутрішнього середовища і може бути використаний для управління будь-якими складними мікроекономічними системами.

Результати дослідження свідчать, що питання побудови та удосконалення систем управління витратами в холдингових компаніях є широким полем наукового пошуку, а запропоновані положення, підходи та рекомендації можуть служити базою для подальших розробок в цьому напрямку.

Список використаних джерел

1. Браун М.Г. Сбалансированная система показателей: на маршруте внедрения - М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 – 232 с.
2. Внедрение сбалансированной системы показателей / Hogvarth & Partners – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. - 478 с.
3. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – 2-е изд., исп. и доп. /Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп - Бизнес», 2003. – 320с.



ТОВ "ДКС Центр"