

МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ПОБУДОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ МОДЕЛІ УПРАВЛІННЯ КОНСАЛТИНГОВОЇ КОМПАНІЇ

Анотація. В статті представлено авторське бачення економічних засад функціонування консалтингових компаній. Обґрунтована авторська позиція щодо принципів формування економічної моделі управління консалтинговою компанією, методів оцінювання результативності консалтингової діяльності. Запропоновано економічну модель управління консалтинговою компанією, які базуються на процесній методології організації бізнесу, обліковій системі, обчислення витрат і прибутковості консалтингових послуг. Розроблено методичні положення обчислення витрат за бізнес-процесами консалтингової компанії.

Ключові слова: управлінське консультування, економічна модель управління, консалтингова компанія, попроцесне калькулювання витрат.

Аннотация. В статье представлено авторское видение экономических основ функционирования консалтинговых компаний. Обоснована авторская позиция относительно принципов формирования экономической модели управления консалтинговой компанией, методов оценки результативности консалтинговой деятельности. Предложено экономическую модель управления консалтинговой компанией, основанные на процессной методологии организации бизнеса, учетной системе, вычисления расходов и прибыльности консалтинговых услуг. Разработаны методические положения расчета затрат по бизнес-процессам консалтинговой компании.

Ключевые слова: управленческое консультирование, экономическая модель управления, консалтинговая компания, попроцесное калькулирование затрат.

Annotation. The article presents the author's vision of economic basis for the consulting companies functioning. Author states her principles of forming an economic model of consulting company management and the methods of evaluation of consulting effectiveness. An economic model of consulting firm management based on the methodology of business process, accounting system, cost and profitability of consulting services accounting is proposed. Methodical provision for computing the cost of business processes of consulting company is given.

Keywords: management consulting, economic management model, consulting company, by-process cost calculation.

Постановка проблеми. Трансформація природи, механізмів і ключових чинників розвитку соціально-економічних систем зумовила кардинальні зміни ролі і паттернів впливу управлінського консультування у процесі забезпечення їх стійкого довгострокового розвитку. Поліаспектність і різновекторність впливу управлінського консультування на економічні системи дозволяють визнати його триєдину природу, яка синтетично поєднує його 1) інфраструктурну інституціональність, що сприяє якісному поліпшенню окремих економічних суб'єктів мікро-, мезо- і макрорівнів, 2) економічну сферу діяльності, яка пов'язана з наданням професійних послуг у сфері управління, що робить значний внесок у створення валового внутрішнього продукту країни та 3) знаннево-інформаційну функцію формування єдиного світового інформаційного простору, що генерує, поширює і розвиває управлінські інновації, поширює і розвиває знання, інструменти, технології управління. Нова багатовекторна сутність менеджменту консалтингу обумовлює потребу у формуванні сучасного методологічного апарату економічного управління консалтинговою діяльністю, методів її планування, контролю і оцінювання. Пошук адекватного інструментарію управління в сервісних професійних організаціях, до яких відносять консалтинговий бізнес, ускладнюється специфічністю консалтингової діяльності, особливостями виробництва і продажу знанневих продуктів, які уможливають використання стандартних принципів і методів економічного управління підприємством. Інноваційність завдань консалтингової практики, трансформація її природи зумовлюють необхідність врахування цієї специфіки при формуванні її економічної моделі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні підвалини формування економічних засад консалтингових компаній були закладені у працях відомих західних дослідників [1-5]. Питанням організаційної моделі консалтингового бізнесу приділяли увагу як консультанти з управління сервісним бізнесом [6], так і науковці, які досліджують проблематику підвищення результативності консалтингової діяльності [7-10]. Критичний огляд публікацій, присвячених питанням економічної сфери управлінського консультування дає можливість стверджувати, що більшість з них лише фрагментарно висвітлює особливості економічної діяльності управлінського консультування, практично не торкаються проблематики обліку витрат консалтингової компанії та обчислення прибутковості консалтингових послуг і продуктів. У контексті економічних засад управлінського консультування залишаються науково не дослідженими питання визначення фінансово-економічних результа-

тів консалтингової діяльності та виокремлення впливових чинників розробки економічної складової бізнес-моделі консалтингової компанії.

Мета дослідження. Враховуючи складність формалізації системи управління інтелектуальним виробництвом знань в сфері управлінського консультування, обчислення економічних параметрів розробки консалтингових продуктів і надання консалтингових послуг, виявлення організаційних і мотивуючих чинників капіталізації знанневих продуктів у бізнес-моделі консалтингової компанії, вважаємо доцільним зосередити увагу на економічних засадах управління консалтинговою компанією, зокрема на обґрунтуванні методичних положень формування економічної моделі консалтингової компанії.

Результати дослідження. Економічною мотивацією і ключовою ринковою детермінантою доходів консалтингової компанії є можливість мінімізації витрат клієнтських організацій при задоволенні потреб фахової професійної допомоги у процесі розв'язання проблем розвитку за допомогою залучення зовнішніх експертів. Приймаючи положення, що управлінське консультування як сфера підприємницької діяльності, являє собою самостійну, систематичну діяльність на власний ризик по виробництву консалтингових продуктів, виконанню дослідницьких робіт, наданню консалтингових послуг з метою отримання прибутку, вважаємо доцільним визначити ключові параметри її економічної моделі управління.

Теоретичні положення економіки консалтингової фірми, викладені у західних підручниках з менеджмент-консалтингу [1-5, 11-12], ґрунтуються на традиційній організаційно-управлінській моделі консалтингового бізнесу, яка зорієнтована на виробництво консалтингових послуг (виконання консалтингових проектів) в організаційній конфігурації проектної або матричної структури управління.

Економічна модель бізнесу консалтингової компанії відображає логіку генерування цінності для споживачів і власників компанії. Найчастіше її опис містить такі параметри: продуктовий портфель, цінова політика, доступність споживачам, принципи і чинники проведення транзакцій. Ці параметри є взаємопов'язаними і взаємообумовленими, формування ґрунтується на обраних ціннісних принципах діяльності консалтингової компанії та її стратегічних завданнях. На думку партнерів відомої консалтингової компанії *The Mitchell Company* формування економічної моделі відкриває можливості визначення принципів і логіки генерування доходів, стимулює напрями розробки консалтингових продуктів і покращення процесу надання консалтингових послуг, спонукає на пошук механізмів оптимізації обсягу необхідних ресурсів або змінити ціни на послуги з метою розвитку ринку[13].

Традиційно в основу формування економічної моделі покладено оптимізацію діяльності компанії за критеріями дохідності і прибутковості. Змінними факторами цієї моделі виступають обсяг праці консультантів (з їх знаннями, компетенціями, досвідом), знанневий і репутаційний капітал, які завдяки динамічним здатностям організації спрямовуються на здійснення консалтингових проектів, виконання яких має максимізувати доходи консалтингової компанії. Отже, консалтингова компанія пропонує клієнтам консалтингові послуги (у формі виконання консалтингових проектів), дохід від яких є джерелом фінансування поточних витрат компанії та інвестицій у розвиток її знанневих активів (рис. 1).

У залежності від рівня інноваційності та унікальності послуг, репутації консалтингової компанії ціни на консалтингові послуги можуть коливатися у десятки разів. Найпоширенішими методами ціноутворення на консалтингові послуги є: а) *фіксована (паушальна)* оплата, яка призначається на консалтингову послугу і є незмінною незалежно від бюджету часу консультування; б) *почасова* оплата роботи консультантів, яка розраховується на основі вартості одиниці робочого часу консультанта і тривалості консультування; в) оплата послуг *за результатами* консультування – розраховується як частка від отриманих фінансових результатів, що є наслідком консалтингової співпраці.

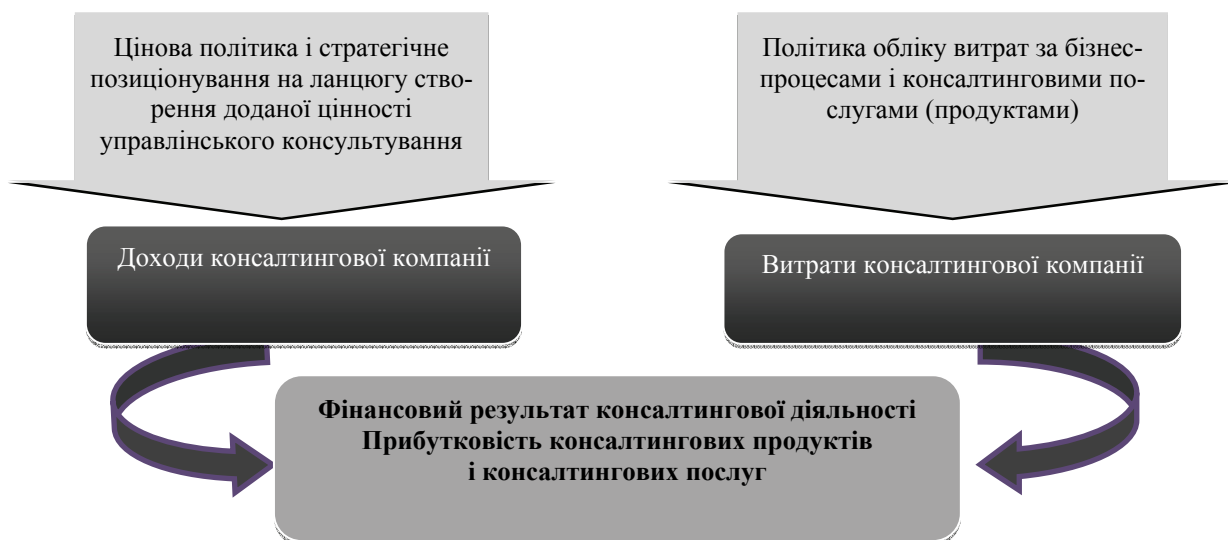


Рис. 1. Логіка формування фінансових результатів консалтингової діяльності

Кожний метод не позбавлений вад, має свої складності обґрунтування (табл. 1). Так, зокрема, сучасні принципи ціноутворення консалтингових послуг практично не відображають вартісний вимір цінності, що утворюється в процесі консультування.

Таблиця 1

Характеристика методів ціноутворення на консалтингові послуги

Метод ціноутворення консалтингових послуг	Переваги з позиції клієнтів	Вади з боку клієнтів	Умови застосування
Почасова оплата	<ul style="list-style-type: none"> • Зрозумілий принцип розрахунку; • можливість контролю за величиною витрачених годин 	<ul style="list-style-type: none"> • Негативне сприйняття клієнтом високого рівня вартості КП у порівнянні з рівнем зарплати клієнтського персоналу; • небезпека безпідставного завищення вартості консалтингової послуги; • ризик збільшення тривалості консультаційного проекту 	Можливість нормування і обліку витрат часу на здійснення консалтингових послуг
Фіксована (пашальна) оплата	Відсутність ризику зростання планової вартості консалтингових послуг	<ul style="list-style-type: none"> • Недовіра клієнтів до фіксованих цін, незалежно від особливостей клієнтської проблеми; • динамічність ринкової ціни на аналогічні послуги 	Складність визначення часу консультування або відсутність результатів, що підлягають фінансовому виміру
Частка від результатів	Зрозумілий механізм розрахунку вартості консультування	<ul style="list-style-type: none"> • Складність розрахунку результатів консультування; • проблеми розподілу участі сторін у досягненні результатів консультування; • значний часовий лаг між часом роботи консультантів і отриманих результатів 	<ul style="list-style-type: none"> • Наявність фінансових вимірів результатів консультування; • наявність достовірної інформації щодо залежності фінансових результатів внаслідок співпраці з консультантами; • можливість визначення вагомості впливу консультантів на результати діяльності клієнтської організації

Практика консалтингової діяльності свідчить, що найпоширенішими методами встановлення вартості консалтингових послуг є почасова і фіксована оплата. Прихильниками погодинної оплати є аудиторські компанії, які внаслідок стандартизації продуктів мають можливість досягати стабільних якісних результатів у прогнозований період часу внаслідок унормованої праці консультантів. Погодинну оплату послуг сьогодні використовують у процесі ціноутворення послуг всі глобальні аудиторські компанії (велика четвірка), які складають 68% обсягу світової консалтингової індустрії.

Перевагами погодинної оплати за умов досягнення прогнозованого результату в цих сферах консультування зумовили його експансію і в управлінський консалтинг. Проте труднощі визначення часових меж і результативності консалтингових проектів у сфері управління ускладнюють процес обґрунтування вартості консалтингових послуг і поширення цього методу у практиці управлінського консультування. Це підтверджується результатами аналізу ринку консалтингових послуг в Україні у 2010 році. Більшість вітчизняних консалтингових компаній, що були респондентами опитування, яке проводила ІКГ «Астарт-Таніт» на замовлення Програми ділових консультацій ЕБРР [14], підтвердила, що використовують фіксований метод при визначенні ціни на консалтингові послуги.

Зрозуміло, що рівень оплати консалтингових послуг залежить від багатьох чинників. Відповідно до сигнальної теорії Майкла Спенса [15] за умов інформаційної асиметрії сучасного ринку його учасники мають формувати сигнали, які сприяють долатню невизначеності відносно певних аспектів невідчутних властивостей ресурсів, продуктів і послуг. Такими сигналами на ринку управлінського консультування є ціна консалтингових послуг та репутація компаній, що їх надають. Тому домінуючими детермінантами ціноутворення консалтингових послуг є, передусім, бренд і репутація консалтингової компанії, які в поєднанні зі стратегічним позиціонуванням, обумовлюють ціновий сегмент, в якому діє консалтингова компанія. Проте не заперечуємо і впливову роль таких чинників ціноутворення, як структура і кваліфікація персоналу консалтингової компанії [6], рівень розвитку її інфраструктури, наявність конкуренції і цінової дискримінації на ринку (у сегменті) консалтингових послуг [1,3,16,17].

Як для будь-яких підприємницьких організацій, рівень доходу консалтингових компаній знаходиться у прямій залежності від кількості консалтингових послуг (проектів), що надає компанія, і рівня цін, які вона встановлює на свої послуги, а прибуток консалтингової компанії залежить від рівня її витрат. Витрати консалтингової компанії відображають склад і кількість ресурсів, що були використані при виробництві консалтингових

продуктів і наданні консалтингових послуг. Основним ресурсом консалтингового бізнесу є праця консультантів. Більшість дослідників управлінського консультування зазначають, що внаслідок трудомісткості консалтингового виробництва, ціни і витрати на консалтингові послуги, цілком залежать від рівня гонорарів консультантів. А величина гонорару знаходиться під впливом природи послуги, що виконується, необхідного часу, досвіду консалтингової компанії, її репутації, взятих на себе зобов'язань і вигоди, яку отримує клієнт від користування послуг і дає можливість консультантам зберігати незалежність і чесність.

Традиційно склад витрат консалтингової компанії формують оплата праці, відрядження на соціальні заходи, вартість витрачених матеріалів, амортизація обладнання й устаткування, витрати на службові відрядження, оплата робіт співвиконавців, інші прямі та непрямі витрати.

Аналіз структури витрат консалтингових компаній (рис. 2.) свідчить, що лівову частку у їх структурі займають витрати на оплату праці (з нарахуваннями) персоналу консалтингових компаній, які можуть складати від 40% до 80% сукупних витрат консалтингової компанії.

Наведені на рис. 2 дані щодо структури витрат дають можливість стверджувати, що прямі витрати за консалтинговими проектами складають лише 30%. Тенденція зростання частки непрямих витрат, які сьогодні перевищують половину всіх витрат компанії, посилюється. Зниження частки прямих витрат відбувається внаслідок активізації дослідницької і навчальної діяльності, формування та розвитку інтелектуального капіталу, посилення маркетингової активності консалтингової фірми.

За змістом і структурою витрат консалтингові компанії можна віднести до сервісних, характерною особливості яких є складність обчислення собівартості окремих послуг, внаслідок домінування частки непрямих витрат, які практично не залежать від ділової активності консалтингової компанії. Відмова від погодинної оплати праці консультантів і перехід до фіксованих ставок залежно від кваліфікації працівника сприяли оптимізації витрат консалтингових компаній (при високому рівні їх завантаження у проектах). Але згодом така форма оплати праці призвела до принципової зміни у структурі постійних і змінних витрат. Для професійних компаній, доходи яких цілком залежать від кількості виконаних проектів (наданих послуг), високий рівень постійних витрат є фінансово небезпечним. Тому за умов коливання попиту на консалтингові послуги, нестабільному завантаженні консалтингові компанії активно застосовують системи оплати праці, де лівова частка залежить від фінансового результату проектів, у яких вони задіяні. Це дає можливість значною мірою знизити постійні витрати компанії.



Рис 2. Структура витрат міжнародних консалтингових компаній (складено автором за [18])

Продовжуючи аналіз фінансових параметрів діяльності консалтингової компанії, вважаємо за потрібне привернути увагу до найскладнішої для розв'язання проблеми – обчислення собівартості консалтингових продуктів і послуг. Основними методами розрахунку собівартості продукції (сукупності способів і прийомів, у процесі яких здійснюється угруповання і розподіл виробничих витрат між об'єктами калькуляції) є розрахунок собівартості за повними і неповними витратами. Емпіричні дослідження аналізу систем обчислення витрат в українських консалтингових компаніях показали, що за умов відсутності нормативного методичного забезпечення формування витрат на професійні послуги, сьогодні в Україні для обчислення собівартості консалтингових послуг застосовуються загальні принципи обліку витрат. Більшість із опитаних вітчизняних консалтингових компаній застосовують: або традиційну систему розрахунку витрат за статтями калькулювання (за повними), зі всіма її недоліками, або позамовний метод, коли на витрати акумулюють за консалтинговими проектами.

Інформаційна природа виробництва консалтингових продуктів має ознаки науково-дослідної діяльності. За чинними стандартами бухгалтерського обліку та відповідними методичними рекомендаціями по їх застосуванню [19] калькулювання собівартості продукції (послуг) дозволяють ідентифікувати достовірну величину поточних та інвестиційних витрат в розрахунку на консалтингову послугу, або час консультанта, оскільки в системі бухгалтерського (внутрішньовиробничого) обліку калькулювання собівартості консалтингових послуг відбувається за методикою неповних витрат.

Організація обліку консалтингової діяльності як дослідної діяльності, що генерує інформаційні продукти, може ґрунтуватися на засадах Методичних рекомендацій щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» при визначенні вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт [19], відповідно до якого витрати на НДР групують за: а) видами робіт; б) економічними елементами; в) статтями калькулювання.

У собівартість НДР за видами робіт рекомендовано включати витрати на:

- 1) теоретичні дослідження, розроблення технічних пропозицій, виконання розрахункових робіт, моделювання процесів;
- 2) вивчення науково-технічної літератури, інформаційних матеріалів, складання аналітичних оглядів з досліджуваних проблем, методики виконання робіт, розроблення техніко-економічного обґрунтування;
- 3) проектування, розроблення робочої документації та виготовлення дослідних зразків або макетів для їх випробування, а також роботи, пов'язані з підготовкою експерименту;
- 4) дослідні роботи й випробування, узагальнення та аналіз результатів досліджень і розроблень пропозицій про впровадження у виробництво результатів;
- 5) винахідництво й раціоналізацію;
- 6) розроблення дослідно-технологічного регламенту, положень технології серійного виробництва створених зразків виробів, на здійснення авторського нагляду;
- 7) передачу підприємствам своїх науково-технічних досягнень і надання допомоги щодо впровадження та використання ними передового досвіду.

Групування за певним видом витрат, що становлять собівартість як окремих НДР, так і науково-господарської діяльності в цілому, називають групуванням за калькуляційними статтями. Застосування такого методичного підходу обчислення вартості науково-дослідних робіт потребує достовірного визначення величини трудовитрат на кожний вид робіт, який проводиться, та на достовірному обліку відпрацьованого часу за певними видами робіт, за напрямками, темами, проектами. Внаслідок відсутності у сфері науково-дослідної діяльності налагодженого обліку реальних трудових витрат за видами, за яким ведеться розподіл накладних витрат, на методичному рівні закладено ускладнення розрахунку реальної величини собівартості науково-дослідних робіт.

Формування собівартості консалтингових послуг методом повних витрат породжує серйозними похибками при обчисленні внаслідок значного перерозподілу накладних витрат, що викривлює реальну вартість послуги або проєкту. Особливо ця проблема загострюється за умов, коли консалтингова компанія позиціонує себе у сегменті знаннево-компетенційного консультування і значна частка часу консультантів спрямована на розробку консалтингових продуктів, підготовку методичних і навчальних матеріалів, які утворюють значний пул непрямих витрат. Фактично ця робота з формування консалтингового продукту є внутрішніми проєктами консалтингової компанії, які можуть бути ідентифіковані як інвестиційні витрати в її знаннєві активи і, як наслідок, обчислюватися у грошових потоках витрат як амортизація нематеріальних активів. Однак такий спосіб обчислення потребує визначення чітких інформаційних залежностей між розробками продуктів і наданням послуг, які в знанневих організаціях досить складно зробити.

Звернемо увагу ще на один бік невирішених проблем в обчисленні вартості консалтингових послуг. Внаслідок коливання попиту (або спеціалізації) консалтингова компанія в один період може виконувати декілька дрібних проєктів і тоді в складі будуть як прямі проєктні витрати, так і непрямі, або один проєкт – це утворює парадокс, що всі витрати компанії стають прямими. Така ситуація змушує однакові за змістом і об'єктом витрати, що виникли в один обліковий період, обчислювати як прямі, а в інший – як непрямі.

На відміну від описаного методу калькулювання за методом повних витрат, для обчислення вартості науково-технічної продукції і послуг у науково-навчальній літературі пропонується застосовувати позаомовний метод, сутність якого полягає у калькулюванні всіх витрат, що обумовлені замовленням. Застосування цього методу в консалтингу за умов, коли складно визначити кореляцію між використанням наявних ресурсів і виконанням консалтингових проєктів, є, на наш погляд, нераціональним.

Отже, узагальнюючи існуючі теоретико-методичні і нормативно-регламентуючі підходи калькулювання собівартості консалтингових продуктів і консалтингових послуг, практику їх застосування, можемо зробити такі висновки: 1) поширені у літературі і у практиці методи повної і неповної калькуляції витрат у консалтинговому бізнесі не дають можливості достовірно обчислювати вартість консалтингової послуги (продукту) внаслідок значних витрат ресурсів, що прямо не пов'язані з їх наданням; 2) існуючі методи калькулювання витрат, що побудовані на принципах обчислення вартості ресурсів, які були витрачені за період, викривлюють вартісну оцінку сформованої цінності; 3) існуючі системи калькулювання не дають можливості обчислення вартості наданих консалтингових послуг з урахуванням вартості створення консалтингових продуктів, які є системоутворюючою платформою консалтингового бізнесу.

З метою подолання прогалин теоретико-методичного забезпечення розрахунку фінансових результатів консалтингової діяльності, пропонуємо для обчислення витрат консалтингових продуктів і послуг застосувати концепцію *ABC* (від англ. – *Activity-Based Costing*) – процесне калькулювання витрат (або калькулювання за видами діяльності). Ця концепція була розроблена американськими дослідниками Міжнародного консорціуму з розвитку виробництва (*Consortium for Advanced Manufacturing – International*) Г.Кокінз, Р.Каплан, Р.Купер [20, 21]. Концепція *Activity-Based Costing* орієнтована на обчислення витрат за бізнес-процесами і має відображати вартість створення доданої цінності. Такий метод формування і обчислення витрат дає можливість розраховувати величину витрат і визначити прибутковість окремих консалтингових продуктів і наданих консалтингових послуг, але вимагає зміни принципів управлінського обліку.

Логіка управлінського обліку *Activity-Based Costing* полягає в ідентифікації, вимірюванні, накопиченні, аналізі, підготовці, інтерпретації і наданні фінансової та нефінансової інформації, необхідної керівникам консалтингових компаній для прийняття управлінських рішень. Ключовим завданням такого обліку є визначення реальних витрат на проведення дослідницьких робіт, залучення та утримання клієнтів, розробку нових консалтингових продуктів, здійснення процесу консультування. Ця система обліку побудована на обчисленні витрат, обсяг яких визначається на підставі оцінки обсягів і вартості ресурсів, необхідних для досягнення встановлених цілей і операційних результатів шляхом налагодження і реалізації відповідних видів діяльності і бізнес-процесів.

Впровадження процесного обліку витрат має відбуватися в декілька етапів:

1 формування стратегічної ідеї та визначення стратегії досягнення цільових настанов розвитку консалтингової компанії;

2 розробка бізнес-моделі консалтингової компанії з описом системи бізнес-процесів (основних і допоміжних) компанії, спрямованих на реалізацію стратегії компанії і досягнення обраних цілей;

3 вибір системи оцінювання ефективності бізнес-процесів на основі каскадування збалансованих показників розвитку компанії, визначення зон відповідальності менеджерів за заплановані результати бізнес-процесів.

4 встановлення причинно-наслідкових зв'язків між ресурсами, бізнес-процесами і результатами для формування процесно-орієнтованого управлінського обліку, формування облікової політики компанії з урахуванням нових принципів ведення аналітичної роботи, створення системи нормативів процесної організації;

5 узгодження всіх елементів системи процесного управління: стратегії, цінностей, бізнес-процесів, зон відповідальності і повноважень, системи мотивації, системи управлінського обліку і фінансового планування. Впровадження системи планування ресурсів (процесного бюджетування), що ґрунтується на принципах щільної кореляції встановлених цілей компанії із механізмом їх досягнення та обсягом необхідних ресурсів і, відповідно, витрат.

Згідно концепції *ABC* для обчислення витрат на виробництво консалтингового продукту (послуги) необхідно провести декомпозицію бізнес-моделі, яка висвітлює ланцюг створення доданої цінності, на основні і підтримуючі бізнес-процеси компанії, кожний з яких може бути декомпанований на підпроцеси, які, в свою чергу, поділяються на робочі операції. Для оцінки вартості кожної операції необхідно встановити результуючі показники (індикатори) виконання кожного бізнес-процесу і визначити їх кількісний вимір або якісні параметри. Такий підхід дає можливість визначити причинно-наслідковий зв'язок результатів бізнес-процесу з кількістю і якістю ресурсів. Цей зв'язок задає логіку кореляції між витратами і результатами діяльності, яка визначається драйверами ресурсів і драйверами об'єктів калькуляції витрат.

Як складова управлінського обліку система управління витратами в процесній компанії побудована на логіці обліку ресурсів, потрібних для здійснення бізнес-процесів, спрямованих на створення результативної цінності для клієнта. Такий спосіб збору, групування і аналізу інформації щодо формування витрат консалтингової компанії потребує принципової зміни традиційної системи управлінського обліку. Розподіл ресурсів за об'єктами обліку – результатами діяльності – проектами, продуктами, послугами, клієнтами тощо відбувається виключно в контексті створення доданої цінності. Об'єктом калькуляції в консультуванні стає створена додана цінність, яка уречевлена в консалтингових продуктах або має неявну форму консалтингової послуги.

Отже, для обчислення вартості консалтингових продуктів і послуг вважаємо необхідним використовувати драйвери (чинники) витрат як носії створення доданої цінності. Пропонуємо обчислення витрат проводити за допомогою розрахунків *драйверів ресурсів і драйверів об'єкта витрат*. Драйвер ресурсу – параметр, згідно якого вартість ресурсу переноситься на вартість бізнес-процесу. Так сукупний фонд робочого часу консультантів має розподілятися між основними бізнес-процесами – розробкою консалтингового продукту, проведенням тренінгів, формуванням індивідуальної ціннісної пропозиції, розробкою рекомендації щодо розвитку клієнтської організації тощо. Цей розподіл має відбуватися відповідно до встановлених цільових результатів кожного з бізнес-процесів. Цільові параметри результатів, які визначаються у процесі планування, зумовлюють формування відповідних якісних характеристик ресурсів, які залучаються. *Драйвер об'єкту витрат* відображає кореляцію між утвореною доданою цінністю та характеристикою унікального набору ресурсів, що необхідні для здійснення бізнес-процесу і отримання запланованої конфігурації кількісного і якісного формату результатів.

Розрахунок драйверу об'єкту витрат здійснюється шляхом розподілу сукупних витрат на досягнення результатів, які традиційно вимірюються у ідентифікованій цінності для клієнта. Вимір кількісних параметрів драйверів витрат проводять на основі наявного досвіду виконання аналогічних процесів або експертним шля-

хом на підставі інтерв'ювання співробітників, які ці операції виконують: враховується частка робочого часу на день (місяць), що консультант витрачає на виконання робіт за певним бізнес-процесом.

Запропонований методичний підхід дає можливість реалізувати сучасні принципи управління результативністю діяльності консалтингової компанії. Формування такої системи забезпечує:

1) безперервне поліпшення результатів консалтингової діяльності внаслідок виявлення відхилень у співвідношенні фінансового виміру споживчої цінності, яка надається клієнтським організаціям з вартістю бізнес-процесів;

2) створення і зростання доданої цінності для клієнтів, що активізує пошук шляхів оптимізації бізнес-процесів і спрямовує зусилля менеджменту та співробітників на досягнення стратегічних орієнтирів;

3) механізм відповідальності і мотивації персоналу консалтингової організації на підвищення продуктивності діяльності консультантів, покращення взаємодії з клієнтами, зростання фінансових показників консалтингової компанії.

Зрозуміло, що передумовою впровадження такого обліку витрат є формування концептуально нової процесно-орієнтованої логіки організаційної побудови консалтингової компанії. Впровадження процесного управління витратами за концепцією *ABC* надасть можливість розв'язати проблему викривлення собівартості результатів діяльності, які являють собою дихотомію знаннево-компетенційного і проблемно-орієнтовного консультування, дають можливість враховувати особливості здійснення як науково-дослідної, так і сервісної діяльності консалтингових компаній.

Рівень інноваційності науково-дослідної діяльності знаходиться у тісній залежності зі стратегічним позиціонуванням консалтингових компаній і впливає на часовий обрій життєвого циклу розробки консалтингових продуктів. Практика розробки консалтингових продуктів підтверджує гіпотезу щодо значного часового лагу між початком дослідницької роботи і створенням продуктів консалтингового процесу – управлінських технологій, концепцій, методик. Консалтингові компанії в залежності від обраної стратегії, можуть мати досить широкий спектр напрямів діяльності (відповідно до ланцюга створення доданої цінності управлінського консультування), генеруючи різні за природою і змістом продукти – інноваційні науково-дослідні розробки, інформаційно-знаннєві продукти, освітні послуги, експертні оцінки, поради, тощо. Незважаючи на те, що всі ці продукти мають інформаційну природу, їх створення відбувається за різними виробничими процесами, вони також мають різні життєві цикли і потребують різний склад ресурсів і компетенцій.

Відповідно до стратегічного позиціонування консалтингової компанії знаннево-компетенційного консультування основну цінність своєї діяльності визначають у науково-дослідній роботі, активній дослідницькій діяльності по створенню інноваційних концепцій, методичних положень і управлінських технологій. Відповідно до ланцюга створення цінності управлінського консультування для таких компаній бізнес-модель основних процесів може включати такі основні бізнес-процеси: дослідження стану і тенденцій розвитку галузей та проведення бенчмаркінгу діяльності в окремих сферах діяльності; аналіз проблем розвитку економічних суб'єктів; розробка нових методів авторських методик і технологічних прийомів розв'язання проблем та методів покращення роботи підприємств, написання статей, книг, звітів, що відображають результати теоретичних і емпіричних досліджень, проведення семінарів, тренінгів, майстер-класів для ознайомлення підприємців з інноваційними управлінськими технологіями; впровадження нових інструментів розвитку в клієнтських організаціях.

Сформулюємо принципи і алгоритм обчислення витрат за бізнес-процесами консалтингової компанії, що спеціалізується на проблемно-орієнтованому консультуванні [22, с.126,143-153]. Відповідно до стратегічної ідеї «Забезпечити розвиток клієнтських організацій шляхом консалтингової допомоги при впровадженні інноваційних технологій управління» можна запропонувати такий ланцюг основних бізнес-процесів: 1) розробити консалтингові продукти, відповідно до стратегічного позиціонування на ринку; 2) ідентифікувати потреби клієнта з метою розвитку його організації; 3) сформувати ціннісну пропозицію клієнту (індивідуалізований консалтинговий продукт); 4) розробити механізм впровадження змін в організацію клієнта; 5) сформувати передумови проведення якісних змін у клієнтській організації; 6) забезпечити супровід впровадження змін та розвитку клієнтської організації.

Для ілюстрації запропонованих методичних положень калькулювання витрат за бізнес-процесами розраховуємо спрощену модель вартості бізнес-процесу «Забезпечити розвиток клієнтських організацій шляхом консалтингової допомоги при впровадженні інноваційних технологій управління» (табл. 2). Результативність цієї діяльності визначається здійсненими науково-дослідними розробками, які для консалтингових компаній можуть мати різний рівень інноваційності.

Визначимо результат цього процесу як консалтинговий продукт «Методика впровадження процесного обліку витрат для страхового закладу». Для ідентифікації цільових показників цього продукту визначимо його якісні параметри – відповідність корпоративним стандартам консалтингових продуктів і часове обмеження розробки (30 днів). Ключовими ресурсами, які визначають драйвер цього результату, є консультанти різного фаху, які утворюють тимчасову дослідницьку команду. Норми витрат праці визначаються на підставі норм витрат на розробку аналогічних консалтингових продуктів.

Для оцінки вартості виконаних робіт – бізнес-процесів – пропонуємо використовувати драйвер об'єкту витрат – консалтинговий продукт «Методика», який являє собою сукупність конфігурації витрат ресурсів з кількісною оцінкою норм їх використання. Цей драйвер витрат має відображати причинно-наслідкову залежність між результатами діяльності – створення Методики (з точними характеристиками її якісних змістовних параметрів) в означений термін.

Драйвер витрат цього результату розраховується на основі часу роботи консультантів – виконавців, з урахуванням сукупності витрат інших ресурсів, які забезпечують продуктивну роботу консультанта, – витрати з оплати праці консультантів з нарахуваннями, утримання робочого місця консультанта (вартість офісного обладнання, комп’ютерного і програмного забезпечення, орендна плата, комунальні платежі), комунікаційні витрати і витрати на адміністративну підтримку роботи консультантів.

За результатами розрахунків, поданих у таблиці 2, можна зробити такі висновки: 1) обчислення вартості бізнес-процесу «Розробити консалтингові продукти відповідно до стратегічного позиціонування на ринку» дає можливість зрозуміти кореляцію між якістю і кількістю ресурсів, що залучаються у бізнес-процес, та параметрами його результату, що у майбутньому дасть змогу легко моделювати фінансові параметри цінного обґрунтування консалтингових продуктів; 2) за даними таблиці легко розрахувати вартість консалтингового продукту «Методика впровадження процесного обліку витрат для страхового закладу», яка складає 72720 грн.; 3) проведені обчислення дають можливість зрозуміти рівень витрат на створення знанневих активів (методики), які будуть амортизувати свою вартість протягом декількох проектів (за умов тиражування проблемно-орієнтованого консультування) або мають бути поглинуті одночасно у проектах унікальних консалтингових рішень.

Таблиця 2

Приклад розрахунку витрат консалтингової компанії за концепцією *Activity-based costing*

Бізнес-процес	Індикатор результативності бізнес-процесу	Цільове значення індикатора	Драйвер витрат (сукупність ресурсів, що необхідні для досягнення цільових показників результативності)	Драйвер об’єкту витрат (кількісна характеристика необхідних ресурсів), години		Вартість процесу, грн.
				Кількість ресурсів	Вартість однієї одиниці ресурсу, грн.	
Розробити консалтингові продукти, відповідно до стратегічного позиціонування на ринку	Методика впровадження процесного обліку витрат для страхового закладу	Розробити протягом 30 днів методичне забезпечення процесу розробки системи по процесного управління відповідно корпоративних стандартів консалтингових продуктів	Інформаційно-програмне забезпечення	1	27 000	27 000
			Консультанти – фахівці фінансової спеціалізації	48 години	550	26400
			Консультанти – фахівці страхової сфери	30 годин	520	15600
			Консультанти – фахівці процесного управління	64 годин	480	30720
Всього витрат за бізнес-процесом						72720

Впровадження означених принципів управління результативністю, на наше переконання, дає змогу консалтинговій компанії забезпечити досягнення цільових показників її діяльності, досягти найбільш економічного механізму забезпечення максимізації доданої цінності клієнтів. Принцип результативності обумовлює логіку організаційної побудови, структуру персоналу і систему мотивації консультантів, критерії інвестування у знаннєві активи, організаційні здібності консалтингової компанії.

Поліаспектність форм і методів управлінського консультування, складна природа результатів консалтингової діяльності зумовлюють необхідність застосування нових методологічних підходів щодо обчислення її економічних параметрів. Економічні результати консалтингової діяльності пов’язані з проявом транзакційних витрат і зовнішніх ефектів. Базуючись на сучасній концепції результативності, вважаємо необхідним для обчислення витрат консультування (для розрахунку вартості консалтингових продуктів і консалтингових послуг) застосовувати концепцію Activity-Based Costing, що ґрунтується на калькулюванні витрат за процесами (або видами діяльності). Для обчислення вартості консалтингових продуктів і послуг вважаємо доцільним використовувати драйвери витрат як носії створення доданої цінності, які поділяються на драйвери ресурсів та драйвери об’єкту витрат. Це дозволить достовірно визначити вартість консалтингових послуг, порівняти їх з грошовою винагородою, яку клієнти готові заплатити за отриману цінність та сформулювати стратегічні і операційні заходи щодо оптимізації своєї діяльності.

Висновки.

1. Проведений аналіз фінансових параметрів діяльності консалтингової компанії засвідчив, що за змістом і структурою витрат консалтингові компанії можна віднести до сервісних, характерною особливістю яких є складність обчислення собівартості окремих послуг, внаслідок домінування частки непрямих витрат, які практично не залежать від ділової активності консалтингової компанії. Відмова від традиційної погодинної оплати праці консультантів та перехід до фіксованих ставок в залежності від кваліфікації працівника сприяють оптимізації витрат консалтингових компаній, але згодом така форма оплати праці призводить до принципової зміни у структурі постійних і змінних витрат. Для професійних компаній, доходи яких цілком залежать від кількості виконаних проєктів (наданих послуг), високий рівень постійних витрат є фінансово небезпечним. Тому за умов коливання попиту на консалтингові послуги, нестабільного завантаження консалтинговим компаніям доцільно активно застосовувати системи оплати праці, де лівова частка залежить від фінансового результату проєктів, у яких вони задіяні. Це дає можливість значною мірою знизити постійні витрати компанії.

2. Вивчення практики обчислення витрат в українських консалтингових компаніях засвідчило, що за умов відсутності нормативного методичного забезпечення формування витрат на професійні послуги, сьогодні в Україні для обчислення собівартості консалтингових послуг застосовуються загальні принципи обліку витрат. Організація обліку консалтингової діяльності як дослідної діяльності, що генерує інформаційні продукти, може ґрунтуватися на засадах Методичних рекомендацій щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» при визначенні вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт.

3. Узагальнення теоретико-методичних та нормативно-регламентуючих підходів щодо калькулювання собівартості консалтингових продуктів і послуг, а також даних про практику їх застосування свідчить, що: 1) поширені методи повної і неповної калькуляції витрат у консалтинговому бізнесі не дають можливості достовірно обчислювати вартість консалтингової послуги (продукту) внаслідок значних витрат ресурсів, що прямо не пов'язані з їх наданням; 2) існуючі методи калькулювання витрат, що побудовані на принципах обчислення вартості ресурсів, витрачених за період, не відображають зв'язку із сформованою у консалтинговому процесі цінністю; 3) існуючі системи калькулювання не дають можливості обчислення вартості наданих консалтингових послуг з урахуванням вартості створення консалтингових продуктів, які є системоутворюючою платформою консалтингового бізнесу.

4. З метою подолання прогалин теоретико-методичного забезпечення розрахунку фінансових результатів консалтингової діяльності, пропонуємо для обчислення витрат консалтингових продуктів і послуг застосувати концепцію ABC (від англ. Activity-Based Costing), що ґрунтується на калькулюванні витрат за процесами (або видами діяльності). Для обчислення вартості консалтингових продуктів і послуг слід використовувати драйвери витрат як носії створення доданої цінності, які поділяються на драйвери ресурсів та драйвери об'єкта витрат. Драйвер ресурсу – параметр, згідно з яким вартість ресурсу переноситься на вартість бізнес-процесу. Драйвер об'єкту витрат відображає кореляцію між утвореною доданою цінністю та характеристикою унікального набору ресурсів, що необхідні для здійснення бізнес-процесу і отримання запланованої конфігурації кількісного і якісного формату результатів. Такий методичний підхід дає можливість реалізувати сучасні принципи управління результативністю діяльності консалтингової компанії.

Список використаних джерел

1. *Kipping M.* The Oxford Handbook of Management Consulting (Oxford Handbooks in Business and Management) /M. Kipping, T. Clark. Oxford University Press, 2012. — 592с.
2. *McKenna C.D.* The World's Newest Profession: Management Consulting in the Twentieth Century / C.D. McKenna. — N. Y. : Cambridge University Press, 2006.
3. *O'Mahoney J.* Management Consultancy. /J. O'Mahoney, C.Markham// Oxford University Press, USA; 2 edition.— 2013, 440 p.
4. *Czerniawska F.* The Trusted Firm: How Consulting Firms Build Successful Client Relationships / Czerniawska F. — Peter Hill, 2007. — 260 p.
5. *Кубр М.* Управленческое консультирование. Введение в профессию / Кубр М. — М. : Планум, 2004. — 976 с.
6. *Майстер Д.* Управление фирмой, оказывающей профессиональные услуги / Майстер Д. ; пер. с англ. — М. : Альпина Паблишер, 2003. — 413 с. *Макхем К.* Управленческий консалтинг / Макхем К. ; пер. с англ. — М. : Дело и сервис, 1999. — 288 с.
7. *Appelbaum S.H.* Mentoring revisited: an organisational behaviour construct / S.H. Appelbaum, S. Ritchie, B.T. Shapiro // The International Journal of Career Management. — 1994. — Vol. 6, No 3. — P. 3–10.
8. *De Caluwé L.* Developing Criteria for Effectiveness of Consultant's Work// L.de Caluwé , A. Stoppelenburg/ [Electronic resource] Paper accepted for the Second International Conference on Management Consulting of MC Division of the AoM at Lausanne.—2004: —Mode of access: <http://www.decaluwe.nl/articles/DevelopingCriteriaForEffectiveness.pdf>.
9. *Ajmal M.M.* Assessing the effectiveness of business consulting in operations development projects// M.M Ajmal, F.Nordström, P. Helo/I nternational Journal of Productivity and Performance Management.— 2009.— Vol. 58 Iss: 6, pp.523 – 541.

10. *Philips J.* The Consultant's Scorecard, Second Edition: Tracking ROI and Bottom-Line Impact of Consulting Projects / J. Philips. — 4th Ed. — McGraw-hill Companies, 1999. — 400 p.
11. *Curnow B.* The International Guide to Management Consultancy: The international guide to management consulting: the evolution, practice and structure of management consultancy worldwide / B. Curnow, J. Reuvid. — London : Kogan page publishers, 2003.
12. *Biswas S.* Management Consulting : A Complete Guide to the Industry / S. Biswas, D. Twitchell. — N. Y. : John Wiley & Sons Location, 2001. — 352 p.
13. *Коулз К.* Секреты разработки прибыльной модели бизнеса/ К. Коулз, Д.Митчелл//[Електронний ресурс]. Отдел маркетинга. —2004.— №1.— Режим доступа: <http://www.management.com.ua/cm/cm033.html>.
14. Ринок консультаційних послуг в Україні : Дослідження ІКГ «Астарт-Таніт», підготоване на замовлення Програми ділових консультацій ЕБРР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://issuu.com/training.com.ua/docs/distribution_materials_-18.11.2010__formatted_red/4.
15. *Spence M.* Market Signaling: Informational Transfer in Hiring and Related Screening Processes// M. Spence //Cambridge: Harvard University Press. —1974.
16. *Юксвярав Р.К.* Управленческое консультирование: теория и практика / Р.К. Юксвярав, М.Я. Хабакук, Я.А. Лейман. — М. : Экономика, 1988. — 240 с.
17. *Чайка І.П.* Особливості ціноутворення на ринку консалтингових послуг / І.П. Чайка // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України : Економічні науки. — 2007. — № 2. — С. 102–105.
18. Структура затрат международных консалтинговых компаний. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.bsolutions.ru/prefer.html>.
19. Методичні рекомендації щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» при визначенні вартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджені Наказом Міністерства освіти і науки №19 від 13.03.2001.
20. *Кокінз Г.* Управление результативностью: как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Г.Кокінз; Пер с англ.— М.: Альпина БизнесБукс, 2007. — 328 с.
21. Каплан Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение/Р.Каплан, Р.Купер/ Пер. с англ. — М.: Вильямс, 2008. — 344с.
22. *Верба В.А.* Управлінське консультування: концепція, організація, розвиток: монографія/ В.А.Верба; М-во освіти і науки України, ДВНЗ “Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана”.— К.: КНЕУ, 2011. — 327с.