

УДК 005.572

В. А. Верба,
канд. екон. наук, доцент, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЧИСЛЕННЯ ВИТРАТ В КОНСАЛТИНГОВИХ КОМПАНІЯХ

***Анотація.** В статті представлено авторську концепцію обчислення витрат в консалтинговій діяльності. Запропоновано методичні положення калькулювання вартості консалтингових продуктів і послуг, які базуються на обчисленні вартості бізнес-процесів їх створення і продажу. Визначено передумови та запропоновано етапи впровадження процесного калькулювання витрат за процесами консалтингової діяльності.*

***Ключові слова:** управлінське консультування, вартість консалтингової послуги, витрати консалтингової компанії, процесне калькулювання витрат.*

***Summary.** In the article the author's position on calculation of costs in consulting companies is presented. Methodological basis of value calculation for consulting products and services according to value estimation of creation and selling business processes is proposed. Preconditions of implementation of process cost calculation by consulting processes are determined, stages of implementation are proposed.*

***Key words.** Management consulting, consulting service value, costs of consulting company, process cost calculation.*

***Актуальність та постановка проблеми.** Актуальність розробки нової методологічної платформи оцінювання консалтингової діяльності пов'язана передусім з формуванням адекватних методів вимірювання її результативності.*

Маємо визнати, що незважаючи на суттєві наукові здобутки закордонних і вітчизняних науковців концептуальні засади оцінювання управлінського консультування тільки починають формуватися. Зрозуміло, що оцінювання ефективності діяльності консалтингової компанії залежить від визнання клієнтами результатів консалтингової співпраці, які втілюються в величину гонорарів, що сплачують клієнти консалтинговій компанії. Проте обчислювання вартості досягнення цих результатів за умов існуючої облікової системи у консалтинговій діяльності та принципах калькулювання консалтингових послуг не дають можливості обчислити реальну собівартість створення консалтингових продуктів і надання консалтингових послуг, визначити реальні фінансові результати консультування. Така ситуація практично лишає керівництво консалтингових компаній використовувати механізм управління витратами, приймати раціональні управлінські рішення стосовно доцільності співпраці з клієнтами, позиціонування на певних продуктових сегментах консалтингового ринку. Все це актуалізує формування концептуальних засад обчислення витрат консалтингового процесу, методичних засад розрахунку прибутковості розробки консалтингових продуктів і надання окремих консалтингових послуг.

***Аналізуючи опубліковані надбання щодо визначеної проблеми,** слід зазначити, що дослідження проблематики обчислення витрат консалтингових компаній знаходяться у зародковому стані. Крім фундаментальної літератури, що розкриває всі аспекти підприємницької діяльності консалтингового типу [1-7], практично відсутні дослідження методичного характеру щодо обчислення витрат консалтингових послуг, бюджетування консалтингових проектів, визначення фінансових параметрів та економічної ефективності консалтингових компаній. Не висвітленими залишаються питання принципів обчислення вартості консалтингових послуг, які зазвичай ототожнюють з консалтинговими проектами і продуктами.*

***Мета статті.** Ураховуючи синтетичну природу управлінського консультування, багатовекторність виміру його результативності та відсутність адекватного методичного забезпечення обчислення консалтингових витрат в межах цієї статті сфокусуємо увагу на уточненні принципів калькулювання витрат консалтингової діяльності, методичних засадах розрахунку вартості консалтингових послуг.*

***Виклад основного матеріалу.** Сучасне управлінське консультування необхідно розглядати як: 1) провідний інфраструктурний інститут економіки, де створюється інтелектуальний продукт, що сприяє якісним поліпшенням окремих суб'єктів макро-, мезо- і мікрорівнів; 2) сферу економічної діяльності, яка пов'язана з наданням професійних послуг у сфері управління і робить відчутний внесок у створення валового внутрішнього продукту країни; 3) складову єдиного світового інформаційного простору, економіки знань, що формує сферу нових знань, інструментів, технологій управління. Очевидно, що управлінське консультування одночасно виявляється в усіх зазначених напрямках, що увиразнює їх взаємопов'язаність та взаємозумовленість.*

Організаційна архітектура управлінського консультування, що ґрунтована на ціннісно-орієнтовній концепції, являє собою ланцюг взаємопов'язаних видів діяльності з формування доданої цінності: від створення консалтингових продуктів і надання професійних послуг з виявлення та розв'язання проблем клієнтської організації, спрямованих на їх розвиток. Аналіз профілю ланцюга створення цінності управлінського консультування дає підстави стверджувати, що в структурі доданої цінності знаннево-компетенційного консультування домінують такі її складові, як формування бази управлінських знань і розроблення консалтингових продуктів, а в структурі проблемно-орієнтованого консультування ключова цінність пов'язана з наданням експертної допомоги в реалізації проектів розвитку. Структура доданої цінності консультування впливає на формування її бізнес-моделі, визначає принципи формування центрів компетенцій консалтингових компаній та умови ресурсного забезпечення, конкретизує політику маркетингових комунікацій, а також зумовлює структуру доходів і витрат консалтингової компанії.

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.

За результатами проведеного критичного аналізу наукової і професійної літератури західних і вітчизняних дослідників виявлено, що цей спектр економічних

питань консалтингової діяльності знаходиться поза межами наукового пошуку.

Теоретичні положення економіки консалтингової фірми, викладені у західних підручниках з менеджмент-консалтингу, ґрунтуються на традиційній організаційно-управлінській моделі консалтингового бізнесу, яка зорієнтована на виробництво консалтингових послуг (виконання консалтингових проектів) в організаційній конфігурації проектною або матричною структури управління.

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.

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[8]. А величина гонорару знаходиться під впливом «природи послуги, що виконуються, 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»[9].

Традиційно склад витрат консалтингової компанії формують оплата праці, відрахування 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 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.1 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 відбувається внаслідок активізації дослідницької і навчальної діяльності, формування та розвитку інтелектуального капіталу, посилення маркетингової активності консалтингової фірми.

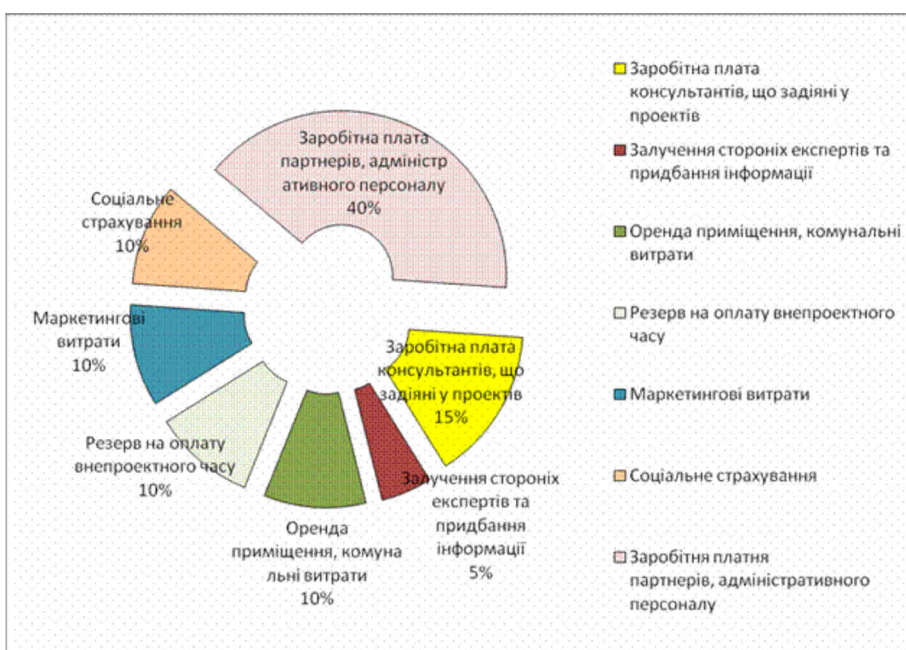


Рис 1. Структура витрат міжнародних консалтингових компаній
(складено автором за[10])

За змістом і структурою витрат консалтингової 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 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 задіяні консультанти. Це дає можливість значною мірою знизити постійні витрати компанії.

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 з 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 [11] 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, відповідно до якого витрати на НДР групують за: а) видами робіт; б) економічними елементами; в) статтями калькулювання.

Формування собівартості консалтингових послуг методом повних витрат породжує серйозні похибки при обчисленні внаслідок значного перерозподілу накладних витрат, що викривлює реальну вартість послуги або проектів. Особливо ця проблема загострюється за умов, коли консалтингова компанія позиціонує себе

у сегменті знаннєво-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 проектами 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 розробкою продуктів і наданням послуг, які в знаннєвих 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 проектів і тоді в складі будуть як прямі проектні витрати, так і непрямі, а за умов, коли консалтингова компанія реалізує за період лише один проект – 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 позамовний 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 проектів, є, на наш погляд, нерациональним.

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 консультування; 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 і Р.Купер. 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 витрат 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 у консалтинговій компанії 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. За цим методом розподіл ресурсів за об'єктами обліку – результатами діяльності – проектами, продуктами, послугами, клієнтами тощо відбувається виключно в контексті створення доданої цінності. Отже, *об'єктом калькуляції в консультуванні стає створена додана цінність, яка уречевлена в консалтингових продуктах або має неявну форму консалтингової послуги.*

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-процесу. 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 шляхом 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.

Такий 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 клієнтській організації 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.

Висновки. 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. 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 запропоновано використовувати драйвери витрат як носії створення доданої цінності, які поділяються на драйвери ресурсів та драйвери об'єкта витрат. Такий методичний підхід дає можливість реалізувати сучасні принципи управління результативністю діяльності консалтингової компанії.

Література

1. Кубр М. Управленческое консультирование. Введение в профессию / Кубр М. — М. : Планум, 2004. — 976 с.
2. Майстер Д. Управление фирмой, оказывающей профессиональные услуги / Майстер Д. ; пер. с англ. — М. : Альпина Паблишер, 2003. — 413 с.
3. Макхем К. Управленческий консалтинг / Макхем К. ; пер. с англ. — М. : Дело и сервис, 1999. — 288 с.
4. Curnow B. The Evolution, Practice and Structure of Management Consultancy Worldwide / B. Curnow, J. Reuvid. ¾ London : Kogan Page Publishers, 2003. — 534 p.
5. Czerniawska F. Management consulting in practice: award-winning international case studies / F. Czerniawska //, [Management Consultancies Association](#) / Paul May. ¾ London : Kogan Page Publishers, 2004. — 303 p
6. McKenna C.D. The World's Newest Profession: Management Consulting in the Twentieth Century / C.D. McKenna. ¾ N. Y. : Cambridge University Press, 2006.
7. Nippa M. Economic functions of management consulting firms – an integrative theoretical framework [Electronic resource] / M. Nippa, K. Petzold // *Academy of Management Best Paper Proceedings*. — 2002. — 46 p. — Mode of access : canback.com/archive/nippa.pdf.
8. Ajmal M.M. Assessing the effectiveness of business consulting in operations development projects / M.M. Ajmal, F. Nordström, P. Helo // *International Journal of Productivity and Performance Management*.—2009.— Vol. 58 Iss: 6, pp.523 – 541.
9. Maister D. The Anatomy of a Consulting Firm// D.Maister/. [Electronic resource] : Mode of ccess <http://davidmaister.com/articles/4/2/>
10. Структура затрат международных консалтинговых компаний. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.bsolutions.ru/prefer.html>
11. 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

Стаття надійшла до редакції 15.12.2011 р.



ТОВ "ДКС Центр"