

**СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ
И ОЦЕНКА ЕГО РЕГУЛИРОВАНИЯ**Татьяна Георгиевна ШЕШУКОВА^{а*}, Дарья Владимировна БАЛЕНКО^б^а доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Российская Федерация sheshukova@psu.ru^б аспирантка кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Российская Федерация dashenka-11@yandex.ru

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 17.01.2017

Принята в доработанном
виде 31.01.2017

Одобрена 14.02.2017

Доступна онлайн 27.02.2017

УДК 335.462

JEL: M48

Аннотация**Предмет.** В настоящее время налоговое консультирование является одним из наиболее перспективных направлений рынка услуг в экономике России. Однако существует ряд проблем в этой области. Основной является отсутствие четкого законодательного регулирования налогового консультирования. В статье рассматриваются понятия «консультирование», «налоговое консультирование», приведены различия понятий «аудит», «разъяснения по налогам и сборам» и «налоговое консультирование». Исследуются нормативные документы, регулирующие консультирование. Рассмотрены основные моменты законопроекта «О налоговом консультировании», опубликованного в 2014 г., который имеет множество недоработок. А действующие в настоящее время нормативные документы регламентируют отдельные нормы в области налогового консультирования.**Цели.** Исследование понятия «налоговое консультирование». Выработка законодательного регулирования налогового консультирования, что приведет к снижению налоговых споров, а также к повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков.**Методология.** В процессе исследования проблемы использовались методы логического, экспертного анализа.**Результаты.** Дано содержание понятий «налоговое консультирование», «аудит», «разъяснения по налогам и сборам». Сущность налогового консультирования заключается в предоставлении услуг по разъяснению налогового законодательства, а также предоставлению рекомендаций по наиболее оптимальному его применению в определенной компании. Определяется необходимость законодательного регулирования налогового консультирования.**Выводы.** Уточнено понятие налогового консультирования. Сделан вывод о необходимости принятия специального закона в области налогового консультирования, который бы определял термины, сущность, принципы консультационной деятельности, ответственность и страхование ответственности налоговых консультантов.**Ключевые слова:** налоговое консультирование, аудит, нормативное регулирование

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

В настоящее время отсутствует нормативный документ, который полностью бы регулировал и структурировал все вопросы, касающиеся налогового консультирования, что является большим пробелом и не позволяет полноценно развиваться рынку услуг налогового консультирования должным образом. Для раскрытия понятия «налоговое консультирование» необходимо определить, что означает сам термин «консультирование»,

который происходит от латинского слова *consultans* – советующий, *consultatio* – совещание. Отсюда сущность понятия «консультирование» раскрывается как предоставление советов и обмен информацией А.П. Посадским, С.В. Хайнишем [1], Л.Е. Грейнером [2], К. Макхемом [3].

Если не принимать во внимание различия между видами консультирования, можно

выделить два основных подхода к раскрытию понятия «консультирование».

1. Первый подход определяет термин с функциональной точки зрения. Консультирование рассматривается как любая форма предоставления помощи в отношении содержания, процесса решения или построения задачи (или ряда задач), при которой консультант не выполняет задачу самостоятельно, а только оказывает помощь в ее выполнении. Такое суждение характерно для F. Steele [4], P.K. Юксварова, М.Я. Хабакука, Я.А. Лейманна [5].

2. Другой подход рассматривает консультирование как самостоятельные услуги профессионалов, при этом основное внимание уделяется требованиям, которым должны соответствовать эти услуги. О.К. Елмашев [6], Р. Метцгер, Л. Грейнер [7] утверждают, что управленческое консультирование является набором услуг, оказываемых специально обученными и имеющими соответствующую квалификацию лицами, которые в объективной и независимой манере помогают клиенту выявить и проанализировать проблемы данной организации и рекомендуют способы решения этих проблем, а также при необходимости оказывают помощь в реализации предложенных решений.

Таким образом, понятие «консультирование» можно определить как форму оказания услуг, выражаемых в предоставлении конкретных рекомендаций, помощи, советов квалифицированным лицом.

При рассмотрении данного подхода в сфере налогового консультирования, можно сказать о том, что его сущность заключается в предоставлении услуг по разъяснению налогового законодательства, а также рекомендациях по наиболее оптимальному его применению в определенной компании.

Изначально термин «налоговое консультирование» появился в мае 2000 г. в Письме Министерства Российской Федерации

по налогам и сборам¹. Согласно Письму, «консультирование» определяется как деятельность независимых от налоговых органов субъектов по даче рекомендаций, составлению документов, представительству, осуществляемая в интересах налогоплательщиков. Консультирование – это способ реализации прав конкретного налогоплательщика на получение квалифицированной помощи профессионала. Также необходимо отметить, что определение термина «налоговое консультирование» содержалось в законопроекте «О налоговом консультировании»².

Услуга по налоговому консультированию является по форме юридической, но содержит экономическое значение. Это объединяет налоговое консультирование в самостоятельный вид предпринимательской деятельности, который отличается от других видов консультирования и требует привлечения специально подготовленных профессионалов, на что указывают R.N. Anthony [8], J.N. Jackson [9], А. Саврук, Р. Красюк [10].

Ученые Н.Н. Башкирова и Е.Б. Сугрובה под налоговым консультированием понимают вид профессиональной деятельности по оказанию заказчику на платной основе услуг, содействующих должному исполнению налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, иными лицами обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Базовый стандарт, разработанный Палатой налоговых консультантов, определяет налоговое консультирование как профессиональную деятельность, осуществляемую налоговыми консультантами, которая включает в себя:

– консультирование по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, и других обязательных платежах;

¹ Письмо МНС России от 16.05.2000 № АП-6-15/377 «Об организации и проведении консультационной работы».

² Законопроект № 529626-6 «О налоговом консультировании» (ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 23.05.2014).

- проверку правильности ведения налогового учета и заполнения форм налоговой отчетности (налоговых деклараций) с выдачей заключений;
- ведение налогового учета и/или составление налоговой отчетности;
- проведение независимой экспертизы по вопросам налогообложения;
- представление интересов консультируемых лиц в судах Российской Федерации;
- представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Необходимо различать понятия «налоговое консультирование», «разъяснения по налогам и сборам» и «аудит».

Из содержания стандарта следует, что налогоплательщик, плательщик сборов и налоговый агент вправе получать от государственных органов разъяснения, связанные с исчислением и уплатой налогов. Однако в обязанности Инспекции Федеральной налоговой службы входит только информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления и уплаты, а также предоставление форм отчетности. На это указывают М.В. Стаканов [11], Д.А. Артеменко [12], А.К. Кобылянский [13], Т.Т. Маликайдаров [14]. С учетом значительной загруженности сотрудников ИФНС они не всегда заинтересованы в том, чтобы разъяснять тонкости налогового законодательства, отмечает J.W. Wilkinson [15].

Поскольку в Налоговый кодекс постоянно вносятся доработки, Министерство финансов РФ иногда дает взаимоисключающие комментарии и разъяснения в области налогового законодательства. Решения арбитражных судов по схожим ситуациям также часто различаются. Поэтому организации нередко нуждаются в квалифицированной помощи при решении проблемных вопросов с налоговыми

инспекциями. Соответственно, услуги налоговых консультантов становятся наиболее востребованными при возникновении налоговых споров. Однако в отличие от аудита в налоговом консультировании на сегодняшний день нет четкого нормативно-правового регулирования.

Данный законодательный пробел ведет к тому, что арбитражные суды могут не принимать доводы налоговых консультантов в качестве самостоятельных субъектов правоотношений. Действительно, в соответствии с Налоговым кодексом, налогоплательщик не вправе ссылаться на заключение налогового консультанта, так как ему необходимо самостоятельно исполнять обязанность по уплате налога. Для того чтобы исправить текущую ситуацию, в 2014 г. был принят законопроект³, предусматривающий консультирование по вопросам применения положений регулирующего правоотношения законодательства, участником которых являются российские налоговые органы. В нем перечислены принципы, на основе которых осуществляется деятельность по налоговому консультированию, а именно – принципы законности, добровольности, профессионализма, добросовестности, независимости и конфиденциальности. Дается определение статуса налогового консультанта, который может получить физическое лицо, имеющее действующий квалификационный аттестат налогового консультанта, а также юридическое лицо, созданное в форме коммерческой организации для осуществления деятельности по налоговому консультированию. Налоговый консультант должен быть членом саморегулируемой организации налоговых консультантов. Стоит отметить, что отсутствие данного статуса не является препятствием для оказания консультационных услуг, однако его наличие будет являться для налогоплательщика дополнительной гарантией качества и надежности услуг, особенно при налоговых спорах в арбитражных судах.

³ Законопроект № 529626-6 «О налоговом консультировании» (ред., внесенная в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 23.05.2014).

Перечень услуг налоговых консультантов является открытым. Гарантируется тайна налогового консультирования, предусматривается ведение государственного реестра налоговых консультантов. Включение в данный реестр возможно только при выполнении налоговым консультантом требований к профессиональному уровню, который подтверждается наличием квалификационного аттестата.

Однако данный законопроект имеет ряд недоработок. Как одно из положений, требующее доработки, можно отметить необходимость создания Совета в области налогового консультирования при уполномоченном федеральном органе. Данный совет должен выполнять ряд функций, что потребует создания специальных структур внутри Федеральной налоговой службы, дополнительных значительных расходов из федерального бюджета на их формирование и функционирование.

Таким образом, проблема отсутствия нормативного документа, регулирующего область налогового консультирования, до сих пор является актуальной.

Но тем не менее деятельность по налоговому консультированию в нашей стране ведется, и существуют отдельные нормативные документы в этой области. Рассмотрим их.

Изначально специальность «консультант по налогам и сборам» как таковая была введена Постановлением Министерства труда и социального развития РФ⁴. В должностные обязанности такого консультанта входит:

– оказание консультационных услуг организациям, независимо от форм собственности и организационно-правовых форм, и физическим лицам по применению налогового законодательства;

– предоставление необходимых рекомендаций по формированию налоговой базы по видам налогов и сборов, составу затрат, относимых на себестоимость для целей налогообложения; по использованию льгот, имеющихся в налоговом законодательстве, различным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов; по соблюдению установленного порядка исчисления и уплаты налогов и сборов и источникам их выплаты;

– консультирование по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, по вопросам прав и обязанностей налогоплательщиков, а также по порядку обжалования действий налоговых органов и их должностных лиц.

Специалисты в области налогообложения (налоговые консультанты) объединены профессиональным сообществом – Межрегиональной общественной организацией «Палата налоговых консультантов»⁵.

Палатой налоговых консультантов разработаны единые стандарты по налоговому консультированию. Структура стандартов, устанавливающих требования к осуществлению деятельности по налоговому консультированию, следующая:

- базовый стандарт. Налоговое консультирование. Общие положения;
- оказание консультационных услуг по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
- налоговое планирование;
- порядок ведения налогового учета у налогоплательщика;
- проверка правильности ведения налогового учета и составления налоговой отчетности;
- отбор элементов для проведения контрольных процедур при проверке налоговой отчетности;

⁴ Постановление Министерства труда и социального развития РФ от 04.08.2000 № 57 «О внесении дополнения в Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих».

⁵ Палата Налоговых Консультантов. URL: <http://www.palata-nk.ru>

- составление налоговой отчетности юридических и физических лиц;
- оказание консультационных услуг во время мероприятий налогового контроля и защита интересов налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки;
- представление интересов консультируемого лица в ходе досудебного урегулирования налогового спора;
- представление интересов консультируемого лица в судебных органах;
- документирование при проведении проверки правильности ведения налогового учета.

Также о налоговом консультировании косвенно упомянуто в Налоговом кодексе и Конституции РФ. В Налоговом кодексе, в ст. 26, 27, 29 устанавливается институт представительства налогоплательщика в органах государственной власти, судах и т.д. Конституция РФ предусматривает право граждан «свободно искать, получать, передавать, производить и распространять информацию любым законным способом».

Как отмечает Е. Андреев, на сегодняшний день на российском рынке налогового консультирования остро ощущается недостаток регулирующих механизмов [16].

Нормативно-правовая база в сфере налогового консультирования, существующая на данный момент, имеет лишь общий характер.

Таким образом, основной проблемой консультационной деятельности в России является то, что она не регулируется законом, который бы определял понятия, сущность, принципы деятельности, ответственность и страхование ответственности налоговых консультантов. Остаются неясными правовые основы взаимоотношений сторон, как то: права и обязанности, ответственность, цена и порядок расчетов, сроки и качество оказания консультационных услуг и др. Отсутствует документ, который решал бы вопросы в области налогового консультирования в полном объеме.

Законодательное регулирование налогового консультирования будет способствовать сокращению налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков. Налоговое консультирование способствует урегулированию налоговых конфликтов, поэтому в дальнейшем потенциал налоговых консультантов позволит создать предпосылки для будущего экономического роста и инвестиционной привлекательности страны, а также расширит возможности инвестиционной и инновационной деятельности.

Таблица 1**Содержание понятий «налоговое консультирование», «аудит», «разъяснения по налогам и сборам»****Table 1****Concepts of tax advice, audit, explanation of taxes and charges**

Вопрос	Налоговое консультирование	Разъяснения по налогам и сборам	Аудит
Кто осуществляет?	Независимые от налоговых органов субъекты	Федеральная налоговая служба, Министерство финансов РФ	Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы
В чем заключается?	В разработке рекомендаций по применению налогового законодательства и представительстве в налоговых отношениях	В информировании налогоплательщиков о действующем налоговом законодательстве, в разъяснении по вопросам применения законодательства	В независимой проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности
На какой основе предоставляется?	Платная основа	Бесплатно, в рамках законодательства	Платная основа

Источник: составлено авторами*Source:* Authoring

Список литературы

1. *Посадский А.П., Хайниш С.В.* Консультационные услуги в России. М.: Финстатинформ, 1995. 175 с.
2. *Greiner L.E.* Patterns of Organization Change. URL: <https://hbr.org/1967/05/patterns-of-organization-change>.
3. *Макхем К.* Управленческий консалтинг. М.: Дело и сервис, 1999. 288 с.
4. *Steele F.* Consulting for Organizational Change. Amherst, MA: University of Massachusetts Press, 1975, 202 p.
5. *Юксвяров Р.К., Хабакук М.Я., Лейманн Я.А.* Управленческое консультирование: теория и практика. М.: Экономика, 1988. 315 с.
6. *Елмашев О.К.* Управленческое консультирование: вопросы теории и практики. Ижевск: Удмуртия, 1989. 240 с.
7. *Greiner L.E., Metzger R.O.* Consulting to Management. Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall, 1983.
8. *Anthony R.N.* The Management Control Function. Boston, Harvard Business School Press, 1988, 216 p.
9. *Jackson J.H.* The Controller: His Functions and Organization. Cambridge, Mass, 1949.
10. *Саврук А., Красюк Р.* Готовых решений не бывает // Рынок капитала. 1998. № 23–24. URL: <http://www.management.com.ua/consulting/cons005.html>.
11. *Стаканов М.В.* Институт налогового консультирования в механизме налогового администрирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 2. С. 20–23.
12. *Артеменко Д.А.* Институт налогового консультирования в механизме налогового администрирования // Финансы. 2011. № 1. С. 29–32.
13. *Кобылянский А.К.* Теоретические и организационные аспекты формирования института налогового консультирования // Финансовые исследования. 2012. № 1. С. 81–88.
14. *Маликайдаров Т.Т.* Налоговое консультирование в РФ: проблемы и перспективы развития // Наука и образование в XXI веке. Тамбов: Консалтинговая компания Юком, 2013. С. 85–88.
15. *Wilkinson J.W., Barcus S.* Handbook of Management Consulting Services. San Francisco, CA, McGraw-Hill, 1995.
16. *Андреев Е.* Роль и значение налогового консультирования в современных условиях. Ч. 2. URL: <http://nalog-ink.narod.ru/kons6.html>.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**THE ESSENCE OF TAX ADVICE FOR BUSINESS ENTERPRISES
AND THE ASSESSMENT OF ITS REGULATION****Tat'yana G. SHESHUKOVA^{a,*}, Dar'ya V. BALENKO^b**^a Perm State University, Perm, Russian Federation
sheshukova@psu.ru^b Perm State University, Perm, Russian Federation
dashenka-11@yandex.ru

* Corresponding author

Article history:

Received 17 January 2017

Received in revised form

31 January 2017

Accepted 14 February 2017

Available online

27 February 2017

JEL classification: M48**Keywords:** tax advice, tax consultancy service, audit, statutory regulation**Abstract****Importance** Nowadays, tax advice is one of the most promising directions of the Russian services market. However, there are problems in this area, including the lack of clear statutory regulation of tax consultancy services.**Objectives** Our purpose is to review the tax advice concept and elaborate statutory regulation of tax advice, which will reduce the number of tax disputes and enhance the level of legal culture of taxpayers.**Methods** In the study, we employed methods of logical and expert analysis.**Results** The paper defines the concepts of tax advice, audit, explanations for taxes and charges. The essence of tax advice is in service delivery for explanation of tax legislation and recommendations on tax optimization. We also identify the need for statutory regulation of tax consultancy services.**Conclusions** We conclude on the need for special law in the field of tax advice, which would define the concepts, essence, and principles of consulting activities, responsibility and liability insurance of tax consultants. Statutory regulation of tax consultancy services will decrease the number of tax disputes and enhance the level of legal culture of taxpayers.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

References

1. Posadskii A.P., Khainish S.V. *Konsul'tatsionnye uslugi v Rossii* [Consulting services in Russia]. Moscow, Finstatinform Publ., 1995, 175 p.
2. Greiner L.E. Patterns of Organization Change. Available at: <https://hbr.org/1967/05/patterns-of-organization-change>.
3. Markham C., O'Mahoney J. *Upravlencheskii konsalting* [Management Consultancy]. Moscow, Delo i Servis Publ., 1999, 288 p.
4. Steele F. Consulting for Organizational Change. Amherst, MA, University of Massachusetts Press, 1975, 202 p.
5. Yuksvyarov R.K., Khabakuk M.Ya., Leimann Ya.A. *Upravlencheskoe konsul'tirovanie: teoriya i praktika* [Management consultancy: Theory and practice]. Moscow, Ekonomika Publ., 1988, 315 p.
6. Elmashev O.K. *Upravlencheskoe konsul'tirovanie: voprosy teorii i praktiki* [Management consultancy: Issues of theory and practice]. Izhevsk, Udmurtiya Publ., 1989, 240 p.
7. Greiner L.E., Metzger R.O. Consulting to Management. Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall, 1983.

8. Anthony R.N. *The Management Control Function*. Boston, Harvard Business School Press, 1988, 216 p.
9. Jackson J.H. *The Controller: His Functions and Organization*. Cambridge, Mass, 1949.
10. Savruk A., Krasnyuk R. *Gotovykh reshenii ne byvaet* [There are no off-the-shell decisions]. Available at: <http://www.management.com.ua/consulting/cons005.html>. (In Russ.)
11. Stakanov M.V. [The tax consultancy institution in the mechanism of tax administration]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2013, no. 2, pp. 20–23. (In Russ.)
12. Artemenko D.A. [The tax consultancy institution in the mechanism of tax administration]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 1, pp. 29–32. (In Russ.)
13. Kobylanskii A.K. [Theoretical and institutional aspects of tax consultancy institution formation]. *Finansovye issledovaniya = Financial Research*, 2012, no. 1, pp. 81–88. (In Russ.)
14. Malikaidarov T.T. *Nalogovoe konsul'tirovanie v RF: problemy i perspektivy razvitiya. V kn.: Nauka i obrazovanie v XXI veke* [Tax consultancy in the Russian Federation: Problems and prospects for development. In: Science and education in the 21st century]. Tambov, Konsaltingovaya kompaniya Yukom Publ., 2013, pp. 85–88.
15. Wilkinson J.W., Barcus S. *Handbook of Management Consulting Services*. San Francisco, CA, McGraw-Hill, 1995.
16. Andreev E. *Rol' i znachenie nalogovogo konsul'tirovaniya v sovremennykh usloviyakh. Ch. 2*. [A role and importance of tax advice in modern conditions. Part 2]. Available at: <http://nalog-ink.narod.ru/kons6.html>. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.