

МЕТОДИКА И ИНСТРУМЕНТАРИЙ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

METHODOLOGY AND INSTRUMENTS OF TAX CONSULTATION OF COMMERCIAL ORGANIZATIONS

L. Baburyan

Summary. The paper reveals the main tools of tax consulting, proposes the author's methodology of tax consulting, analyzes the intensity of participation in the process of tax consulting of a client and a consultant, which confirms the assignment of this type of activity to service as the dominant logic. With the purpose of logical structuring for the first time, the methodology of tax consulting was studied at the stages of the organization's life cycle.

Keywords: tax advice, tax planning, methods, tools of tax advice, final products of consulting, directions of tax advice.

Бабурян Люба Мовсесовна

Аспирант, Финансовый университет при
Правительстве РФ (г. Москва)
lyuba.baburyan@gmail.com

Аннотация. В работе раскрыты основные инструменты налогового консультирования, предложена авторская методика налогового консультирования, проведен анализ интенсивности участия в процессе налогового консультирования клиента и консультанта, что подтверждает отнесение данного вида деятельности к сервис доминирующей логике. С целью логического структурирования впервые методика налогового консультирования исследована на стадиях жизненного цикла организации.

Ключевые слова: налоговое консультирование, налоговое планирование, методика, инструментарий налогового консультирования, конечные продукты консультирования, направления налогового консультирования.

В настоящее время многие отечественные и зарубежные ученые и практики обращаются к проблемам теории налогообложения и теории налогового консультирования. Важно отметить, что в действительности испытывается недостаток в разработке последовательной теории и единой методики налогового консультирования, с помощью чего возможна оценка устоявшихся, вновь сформировавшихся и потенциальных методов налогового консультирования.

Под методикой, как правило, принято понимать алгоритм, инструкция, процедура по проведению каких-либо действий или мероприятий. Методика отличается от метода конкретизацией приёмов и задач.

В налоговом консультировании нет конкретной и общепринятой методики ее осуществления, поскольку проблемы, которые формулируют фирмы-клиенты, значительно отличаются друг от друга. Каждая консультационная организация самостоятельно определяет свои приемы и способы реализации действий по ведению налогового консультирования. Но тем не менее существуют определенные формы и инструменты реализации налогового консультирования, которые и составляют методику налогового консультирования. В данной статье читателям предлагается исследование методики и инструментов реализации налогового консультирования коммерческих организаций.

Автором в качестве составляющих методики налогового консультирования коммерческих организаций предлагаются следующие компоненты:

1. Направления налогового консультирования;
2. Объект налогового консультирования;
3. Модели налогового консультирования;
4. Этапы налогового консультирования;
5. Инструментарий налогового консультирования;
6. Конечные продукты налогового консультирования.

В процессе налогового консультирования коммерческих организаций необходимо согласовывать содержание каждого компонента методики налогового консультирования с клиентом-коммерческой организацией (рисунок 1).

Направления налогового консультирования

Налоговое консультирование имеет свои направления деятельности, каждому из которых соответствуют определенные методы, способы и приемы, что, в общем и целом, и составляют его методику. В современной практике налогового консультирования можно выделить следующие направления (Таблица 1, Рисунок 2).

Рис. 2. и таблица 1 отражают классификацию налогового консультирования коммерческих организаций по видам направлений, существующих в практике.

Существующее законодательство позволяет использовать различные инструменты для снижения налогового бремени, находящиеся в правовом поле. Например, налоговый инжиниринг, или налоговое планирование, может включать в себя:

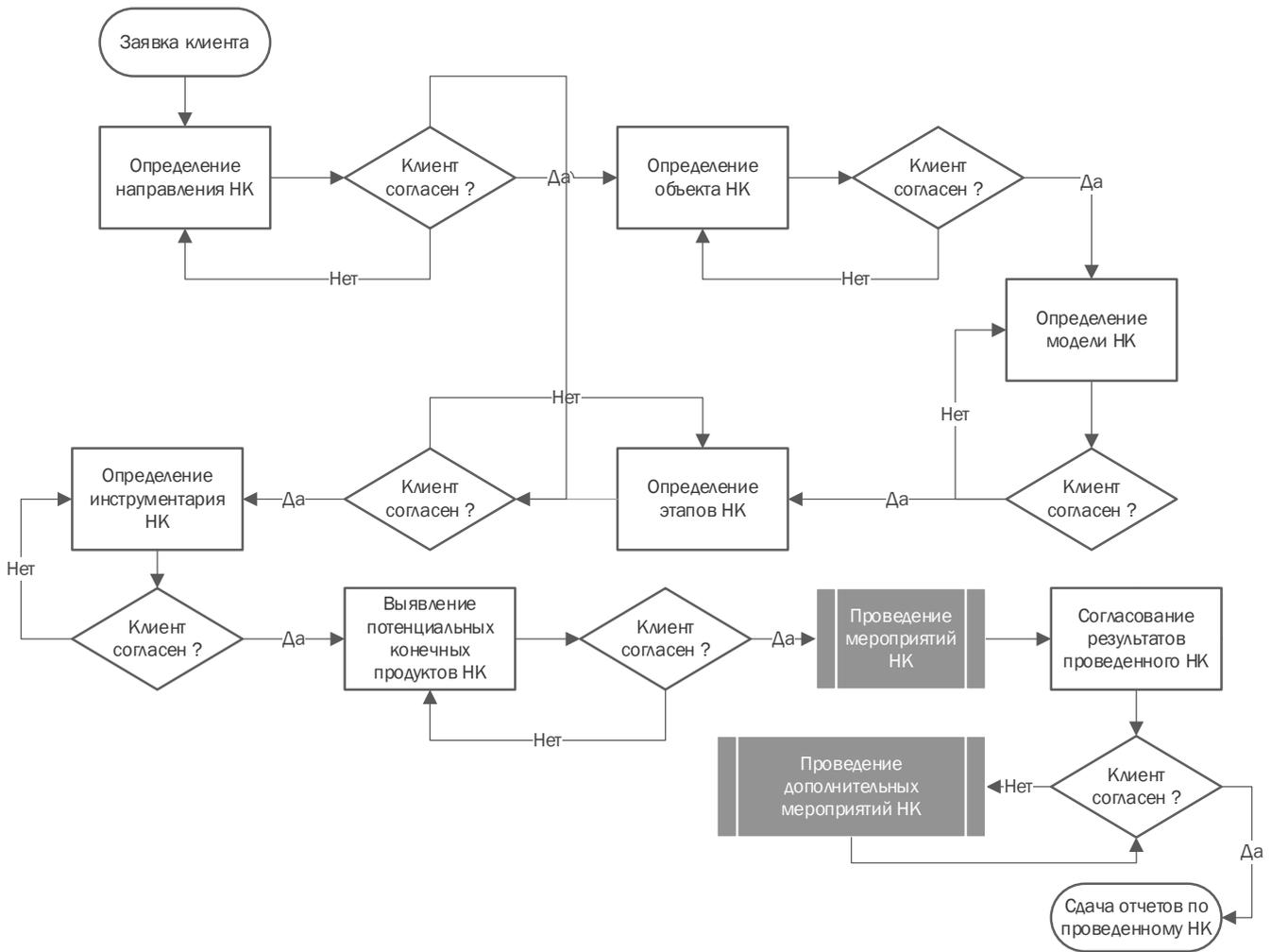


Рис. 1. Блок-схема алгоритма налогового консультирования
 Источник: Составлено автором

- ◆ разработку и помощь во внедрении схем оптимизации налогообложения и финансовых потоков в рамках действующего законодательства;
- ◆ разработку мер по уменьшению налоговой нагрузки;
- ◆ разработку мер по минимизации налоговых рисков;
- ◆ прогноз налоговых последствий планируемых сделок и анализ совершенных сделок.

Объект
налогового консультирования
коммерческих организаций

В рамках указанных направлений налогового консультирования коммерческих организаций необходимо учесть, что может являться объектом консультирования, т.е. то, на что направлены услуги. Таким образом, можно выделить классификацию налогового консультирования по объектному признаку (таблица 2).

Для целей настоящего исследования под бизнесом, имущественным комплексом, инновационным проектом, договорными отношениями с контрагентами, сделкой (совокупностью сделок), транзакцией понимается следующее.

Под бизнесом для целей налогового консультирования следует понимать предпринимательскую деятельность, предполагающую производство и реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав) и направленную на получение прибыли.

Имущественный комплекс — совокупность активов и обязательств, составляющих имущественные права юридических и физических лиц.

Инновационный проект — посевной фонд, нематериальный актив или объект интеллектуальной собственности.

Договорные отношения с контрагентом — финансово-хозяйственные взаимоотношения с экономическими

Таблица 1. Направления налогового консалтинга в странах Европейского союза

Налоги	
Консультации по внутреннему налоговому законодательству	Да
Консультирование по налоговому законодательству других стран	*
Налоговые декларации	Да
Представление клиентов перед налоговыми органами	Да
Представление клиентов в суде	*
Представление клиентов в суде по уголовным делам по налоговым вопросам	*
Представление интересов клиентов перед вашим высшим судом по налоговым вопросам	*
Учет	
Бухгалтерские услуги	*
Пенсии	*
Социальная безопасность	*
Представление перед администрацией в области социального обеспечения	*
Консультационные услуги	
Консультирование по вопросам управления в экономических вопросах	*
Юридическая помощь	
Консультирование по вопросам коммерческого права	Нет
Консультирование по трудовому законодательству	Нет
Консультирование по вопросам банкротства (не связано с налоговыми вопросами)	Нет
Арбитраж	Нет
Заключение договоров и их составление	Нет
Аудит	
Обязательный аудит для индивидуальных предпринимателей / партнерств	*
Обязательный аудит для малого бизнеса	Нет
Обязательный аудит для среднего бизнеса	Нет
Инициативный аудит для компаний	Нет
Прочее	
Услуги секретаря	

* — в теории да, но на практике не всегда

Источник [7]

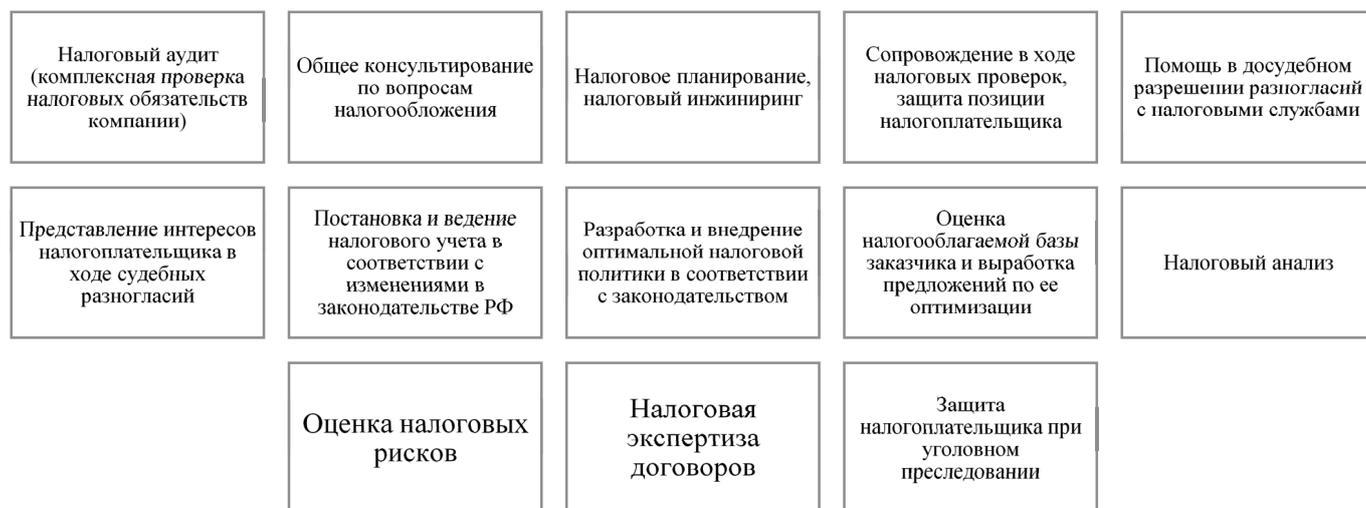


Рис. 2. Основные направления налогового консалтинга в России

Источник: Составлено автором

Таблица 2.

		Объекты налогового консультирования					
		Биз-нес	Имуще-ственный комплекс	Иннова-ционный проект	Договорные отношения с контрагентом	Сделки (со-вокупность сделок)	Транзак-ция
Направления налогового консультирования	Налоговый аудит	+	+	+	-		-
	Общее консультирование по вопросам налогообложения	-	-	+	+		+
	Налоговое планирование, налоговый инжиниринг	+	-	+	-		-
	Сопровождение в ходе налоговых проверок, защита позиции налогоплательщика	-	-	+	+		-
	Помощь в досудебном разрешении разногласий с налоговыми службами	-	-	+	+		-
	Представление интересов налогоплательщика в ходе судебных разногласий	-	-	+	+		-
	Постановка и ведение налогового учета в соответствии с изменениями в законодательстве РФ	+	-	+	+		+
	Разработка и внедрение оптимальной налоговой политики в соответствии с законодательством	+	-	+	-		-
	Оценка налогооблагаемой базы заказчика и выработка предложений по ее оптимизации	+	-	+	+		-
	Налоговый анализ	+	+	+	+		-
	Оценка налоговых рисков	+	+	+	+		+
	Налоговая экспертиза договоров	+	-	-	+		-
	Защита налогоплательщика при уголовном преследовании						

Источник: Составлено автором

субъектами, оформленные договором в соответствие с требованиями законодательства.

Транзакция — отдельная финансово-хозяйственная операция.

Модели налогового консультирования коммерческих организаций

Современная практика налогового консультирования представлена следующими видами моделей налогового консультирования [4]:

1. экспертная (устные / письменные консультации; обзоры нормативно-правовой документов, практики и обычая делового оборота; выдача экспертных оценок);
2. проектная (выработка и предложения решений по проблемам клиента)
3. процессная (выработка и предложение решений по проблемам клиента, а также их практическое внедрение и оценка результатов);

4. обучающая (предоставление теоретических и практических материалов в форме лекций, семинаров, раздаточных материалов, деловых игр и т.п. по вопросам клиента);
5. комплексная (сочетает в себе особенности всех перечисленных моделей консультирования).

Этапы налогового консультирования коммерческих организаций

Учитывая специфику деятельности налогового консультирования как сферу услуг, выделим его основные стадии производственного процесса.

Традиционно выделяют пять основных стадий или этапов консультирования: подготовительный; диагностический; разработка вариантов решений; внедрение решений; оценка результатов [5].

Подготовительный этап включает в себя знакомство с клиентом, определение объема работы, опрос клиен-

Таблица 3. Инструментарий налогового консультирования

Общенаучные методы исследования	Методы консультирования	Методические приемы консультирования	Процедуры консультирования
А	1	2	3
Анализ и синтез Индукция и дедукция Научная абстракция Единство качественного и количественного анализа Моделирование Экономико-статистический метод	Документальный контроль	Информационное моделирование	Выбор нормативной, правовой, плановой, учетной и отчетной информации. Моделирование объекта консультирования. Изучение его поведения, выбор.
		Исследование документов	Проверка документов по форме и содержанию. Взаимный контроль операций. Экономический и логический контроль. Группировка нарушений. Арифметический контроль бухгалтерских записей. Прослеживание документации и записей. Контрольное сличение. Получение письменных подтверждений третьих лиц.
		Камеральные работы	Проверка качества проектно-сметной документации. Сопоставление учетных и отчетных показателей с показателями бизнес-плана
		Нормативно-правовое регулирование	Выбор нормативно-правовых актов, относящихся к объекту консультирования. Выявление отклонения фактического состояния объекта контроля от его нормативного состояния. Оформление результатов.
	Фактический контроль	Налоговая экспертиза	Определение объекта экспертизы. Проведение экспертизы. Документирование. Оформление результатов.
		Эксперимент	Определение объекта экспериментального исследования. Обоснование необходимости эксперимента и его возможных результатов. Нормативно-правовое обеспечение эксперимента. Документирование.
		Технические мероприятия	Проведение допросов сотрудников, лиц, владеющих необходимой информацией, др. свидетелей, проведение осмотров территорий контрагентов
	Анализ хозяйственной деятельности	Экономический анализ	Выбор объектов и методики экономического анализа. Информационно-нормативное обеспечение экономического анализа. Проведение экономического анализа. Построение аналитических таблиц, смет, графиков, трендов. Оформление результатов.
		Статистические расчеты	Выбор объектов и методики статистических расчетов. Информационно-нормативное обеспечение статистических расчетов. Проведение расчетов. Построение аналитических таблиц, определение функциональных и нефункциональных зависимостей, таблиц корреляции, графиков, трендов. Оформление результатов.
		Экономико-математическое моделирование	Определение объекта моделирования. Постановка задачи ЭММ. Экономико-математические расчеты. Построение моделей. Оформление результатов.
	Изложение полученных результатов	Аналитическая группировка	Составление схем, графиков, таблиц, ведомостей в заранее определенном виде, адаптированном для различного уровня управления.
		Экспертная оценка	Определение объекта экспертной оценки. Определение экспертной группы. Постановка задачи для эксперта. Проведение экспертного исследования. Оформление результатов.
		Консалтинг	Проведение круглых столов. Проведение семинаров. Проведение исследований по различным заданиям звена управления. Проведение переговоров. Оформление результатов.

Источник: Составлено автором

Таблица 4.

Модели налогового консультирования										Направление налогового консультирования	Этапы налогового консультирования									
Экспертная		Проектная		Процессная		Обучающая		Комплексная			Подготовка		Диагностика		Разработка решений		Внедрение решений		Оценка результатов	
НК	К	НК	К	НК	К	НК	К	НК	К		НК	К	НК	К	НК	К	НК	К	НК	К
4	2	5	2	2	2	0	0	4	3	налоговый аудит	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
5	3	0	0	1	1	5	5	3	3	общее консультирование	5	4	4	1	5	2	0	0	0	0
4	3	5	2	4	3	0	0	4	4	налоговое планирование (инжиниринг)	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
4	3	5	4	3	3	3	1	5	5	разработка системы внутреннего контроля бизнес-процесса «Налогообложение» (Tax compliance)	5	3	5	3	5	2	4	5	5	5
5	2	4	2	4	2	1	1	5	3	постановка и ведение налогового учета	5	1	5	1	5	1	5	1	5	1
5	2	4	2	4	2	1	1	5	3	разработка налоговой политики	5	3	5	3	5	3	5	3	5	3
5	2	4	2	5	2	0	0	5	2	защита интересов налогоплательщика в досудебном и судебном порядке	5	3	5	3	5	3	5	2	5	5
5	2	4	2	4	2	1	1	4	4	оценка налоговой базы налогоплательщика и ее оптимизация	5	3	5	3	5	3	5	3	5	5
5	1	4	1	4	1	1	1	4	4	налоговый анализ	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
5	2	4	2	4	2	1	1	5	3	оценка налоговых рисков	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
5	3	3	2	3	2	0	0	5	3	налоговая экспертиза договоров и первичной документации	5	4	5	4	5	2	3	5	5	5
										Защита налогоплательщика при уголовном преследовании										

Источник: Составлено автором на основе метода экспертных оценок

Примечание: НК — налоговый консультант; К — клиент (коммерческая организация).

Шкала интенсивности участия в процессе налогового консультирования:

0	1	2	3	4	5
---	---	---	---	---	---

та, определение стоимости, заключение договоров и соглашения о конфиденциальности.

На этапе диагностики проводится анализ первичной документации, выявляется методика расчета налоговой базы, проводятся опросы клиентов, сотрудников.

Разработка решений основывается на глубоком анализе нормативно-правовой базы, ее сопоставление с особенностями клиента. Результатом налогового консультирования выступают предложенные экспертами решения, которые можно группировать по уровню риска следующим образом:

- ◆ консервативные (строго в соответствии с установленным законодательством, не имеет двояких «чтений» по арбитражной практике);
- ◆ оптимальные (в рамках установленных законодательством норм, но возможны «разночтения» с контролирующими органами);
- ◆ высокорискованные (с применением недопустимых способов минимизации налогообложения).

Этап внедрения предполагает совещание, на котором обсуждаются результаты работы консультирования, корректировка предыдущих решений, анализ изменений действующей нормативной базы.

Таблица 5.

Стадия развития предприятия	Вид консалтинга
Формирование	Executive coaching
Внедрение	Интернет и экологический консалтинг
Рост	Управленческий, информационный, маркетинговый, executivesearch, внедрение ERP-систем
Зрелость	Общий аудит, юридические услуги, кадровый, инвестиционный консалтинг, оценка
Спад	Переоценка, регистрация офшоров

Источник [5]

На этапе «оценка результатов» проходит доведение результатов, повторный мониторинг эффективности налогового консультирования, закрепление взаимоотношений (например, путем бесплатного информирования).

Инструментами реализации каждого этапа налогового консультирования выступает информация в виде законодательных актов, судебной-арбитражной практики (в частности, дела первой инстанции), пленумы Высшего арбитражного суда, приказы, письма и методические рекомендации органов исполнительной власти (Министерства финансов РФ, ФНС России, ФТС России, ФАС России и др.), методические рекомендации международных организаций, а также опыт и знания самих консультантов, т.е. интеллектуальный капитал. Кроме того, в качестве инструментария налогового консультирования могут и выступать справочные системы СПС Консультант Плюс, Гарант и др.

Авторами предлагается следующий инструментарий налогового консультирования, разработанный и структурированный исходя из специфики деятельности налогового консультирования на основе классификации контрольно-ревизионных процедур А.А. Терехова, представленный в таблице 3.

Таблица 4. отражает степень вовлеченности участников налогового консультирования в процесс в зависимости от направлений, моделей и этапов налогового консультирования, распространенных в современной практике.

Конечные продукты
налогового консультирования
коммерческих организаций

Под конечными продуктами в экономической теории принято понимать товары и услуги, приобретаемые для конечного пользования, не для перепродажи, дальнейшей обработки или переработки [3]. Величина валового национального продукта равна стоимости конечного продукта. Стоимость конечного продукта формируется за счет суммирования добавленной стоимости по ста-

диям производства. Таким образом, рассчитывается показатель ВВП (ВНП) по производственной методике (или по добавленной стоимости).

Учитывая факт того, что налоговое консультирование относится к сфере услуг, отличающейся направленностью на индивидуальные требования потребителя, и в процессе налогового консультирования также образуется добавленная стоимость, то направления налогового консультирования можно отнести к конечным продуктам процесса налогового консультирования.

Следует отметить, что современные практики налогового консультирования (PwC), выделяют в качестве конечных продуктов такие направления налогового консультирования, как: налоговый учет и финансовая отчетность; налоговое планирование; соблюдение законодательства; защита позиции налогоплательщика при проверке [6].

Таким образом, методика налогового консультирования, описанная налоговыми специалистами PwC, предполагает укрупнение направлений деятельности налоговых консультантов и объединение их в общий стратегический налоговый план, в отношении которых и применяются вышеописанные процессы.

По отношению к консалтинговым услугам М. Иванов и М. Фербер используют подход «адекватность вида консалтинговой услуги потребностям стадий развития предприятия (таблица 5).

Отметим, что налоговое консультирование ранее не рассматривалось в рамках теории стадий развития организаций. Это связано с тем, что предприятие платит налоги на всех стадиях своего развития, а значит, имеет и налоговые риски на всех этапах делового цикла, что отражает многообразие и необходимость налогового консультирования на разных стадиях.

В данном исследовании налоговое консультирование рассмотрено в рамках пяти стадий жизненного цикла организаций (таблица 6). Таблица 6 отражает степень

Таблица 6.

		Фазы ЖЦО				
		Сарт-ап	Становление / ранний рост	Насыщенный рост	Зрелость	Спад
Объект консультирования		ИП	Бизнес, ДОК, транзакции	Бизнес, ДОК, транзакции	Бизнес, ДОК, транзакции	Бизнес, ИК
Направления налогового консультирования	Налоговое планирование	5	5	4	4	2
	Налоговый инжиниринг	3	4	5	5	1
	Налоговый аудит	2	3	4	5	4
	Налоговая экспертиза	2	3	5	5	3
	Общее консультирование по вопросам н/о	3	3	3	3	3
	Сопровождение в ходе налоговых проверок	2	3	4	5	5
	Участие в досудебном разрешении разногласий с налоговыми службами	1	2	4	5	5
	Постановка налогового учета	1	2	4	5	5
	Разработка и внедрение налоговой политики	5	5	4	3	1
	Защита налогоплательщика при уголовном преследовании	2	2	2	2	4

Источник: Составлено автором на основе анализа институциональных и функциональных возможностей налогового консультирования и метода экспертных оценок

ИП — инновационный проект (может также выступать как посевной фонд, нематериальный актив или объект интеллектуальной собственности);

ДОК — договорные отношения с контрагентами;

ИК — имущественный комплекс.

Шкала интенсивности выражения направления налогового консультирования:

0	1	2	3	4	5
---	---	---	---	---	---

интенсивности выражения направления налогового консультирования в зависимости от стадий жизненного цикла организации.

Из всех направлений налогового консультирования наибольшее значение для коммерческих организаций имеет планирование. Налоговое планирование является конечным продуктом деятельности налогового консультирования, центральной задачей которого является создание стоимости для компании. Важным аспектом является то, что методы налогового планирования должны соответствовать нормам корпоративной ответственности.

Таким образом, каждый этап налогового консультирования предполагает решение конкретных задач:

- ♦ Старт-ап и становление — выстраивание грамотных финансово-хозяйственных отношений и структурирование бизнес-процессов и финансовых потоков;

- ♦ Рост и зрелость — оптимизация налоговых платежей, обеспечение стабильной деловой активности организации;
- ♦ Спад — сопровождение процесса банкротства, ликвидации или обеспечение форм реорганизации предприятия при обязательном элиминировании возможности возникновения субсидиарной ответственности.

Результаты деятельности налогового консультирования коммерческих организаций направлены на распределение и перераспределение денежных средств налогоплательщика путем выявления налоговых резервов, сокращения налоговых рисков, снижения налоговых издержек, возникновение которых на различных стадиях ЖЦО является явным критерием необходимости в налоговом консультировании.

Следует отметить, что методика налогового консультирования, являясь достаточно субъективным

элементом налогового консультирования, при этом рассматривается в рамках общепринятых моделей консультирования и включает в себя конкретные этапы его проведения. Этапирование налогового консультирования является принципиальной схемой, которая по-разному реализуется в разных направлениях налогового консультирования.

Методика — важнейший элемент процесса налогового консультирования, поскольку именно на этом этапе происходит ценообразование и определяется добавленная стоимость услуги. В целях регулирования ценообразования данного сегмента рынка необходима унификация методик налогового консультирования путем отражения их в соответствующем документе. Кроме

того, ввиду ограниченности информационных ресурсов методика должна служить защитой для налогового консультанта и определять круг его ответственности.

Таким образом, методика налогового консультирования включает в себя модели и этапы ее проведения, которые сами по себе являются универсальными для каждого направления налогового консультирования, но при этом имеют различные уровни интенсивности выражения участия самого налогового консультанта и клиента-налогоплательщика. Главным инструментом налогового консультирования выступает непосредственно законодательство, правоприменительная практика и обычаи делового оборота, выстроенные в системе налоговых правоотношений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бабурян Л. М. Налоговое консультирование как инструмент поддержки деловой активности организаций / Бабурян Л. М. // Экономика.Налоги.Право. — 2018. — № 3 — с. 146–152
2. Бабурян Л. М. Трансформации налогового законодательства как элемент развития налогового консультирования в условиях цифровой экономики / Л. М. Бабурян, Д. И. Ряховский // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. — 2018. — № 3 (109) — С. 17.
3. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблема и политика: пер. 17-го англ. изд. — М.: ИНФРА-М, 2009. — XXVIII, 916 с.
4. Малис Н. И. Налоговое консультирование: теория и практика: учебник под ред. Н. И. Малис. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2018. 416с.
5. Тильдииков А. В. Основы налогового консультирования. Учебно-методическое пособие. Обнинск, 2004. — стр. 111–112
6. Эффективное управление налогообложением: будущее корпоративной налоговой службы / Тони Элгуд, Тони Фултон, Марк Шуцман; пер. с англ. — М: Альпина Паблишер, 2012. — 334с.
7. European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers \ Second edition 2013 by the CFE Professional Affairs Committee edited by Rudolf Reibel \ ISBN978–90–8722–181–2

© Бабурян Люба Мовсесовна (lyuba.baburyan@gmail.com).

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»

