

Управленческое консультирование в системе прочих аудиторских услуг

Татьяна Ивановна Кисилевич

Сочинский государственный университет, Россия
354000, г. Сочи, ул. Советская 26 а
Доктор экономических наук, профессор

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы классификации управленческого консалтинга в системе прочих аудиторских услуг в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 года (в ред. Федерального закона от 01.07.2010 № 136-ФЗ) и Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1), введенным в действие постановлением Госстандарта РФ от 6 ноября 2001 г. № 454-ст, а также некоторые проблемы его развития на современном этапе в России, в частности, наличие противоречивых подходов налоговых органов к сущности расходов на управленческий консалтинг у организаций-заказчиков.

Ключевые слова: управленческий консалтинг, система управления, обоснованность расходов.

УДК
005.572

Управленческий консалтинг в России является признанным видом экономической деятельности как профессиональная услуга, позволяющая ставить и решать задачи заказчика на основе собственного профессионализма и с учетом имеющегося чужого опыта.

В российском законодательстве управленческое консультирование отнесено к прочим услугам, связанным с аудиторской деятельностью. Так, в соответствии с п. 7 ст. 1 «Аудиторская деятельность» Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 года (в ред. Федерального закона от 01.07.2010 № 136-ФЗ) аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

- постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценочную деятельность;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Управленческое консультирование в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (КДЕС Ред. 1), введенным в действие постановлением Госстандарта РФ от 6 ноября 2001 г. № 454-ст, (далее ОКВЭД), относится к разделу 74 «Предоставление прочих видов услуг», 74.1 – «Деятельность в области права, бухгалтерского учета и аудита; консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления предприятием». Для правильного присвоения кода виду деятельности –

управленческого консультирования – необходимо проанализировать следующие виды деятельности:

1) 74.12 – деятельность в области бухгалтерского учета и аудита;

74.12.1 – деятельность в области бухгалтерского учета;

74.12.2 – аудиторская деятельность.

Эта группировка включает:

- регистрацию коммерческих операций компаний и прочих предприятий;
- подготовку финансовых счетов, проверку этих счетов и подтверждение их точности;
- подготовку для частных лиц или предприятий налоговых деклараций о доходах;
- деятельность консультантов и представительство, кроме юридического представительства, от имени клиентов перед налоговыми управлениями.

Эта группировка не включает:

- деятельность по обработке и сведению в таблицы данных, в том числе для целей бухгалтерского учета;
- консультирование по вопросам управления (проектирования систем бухгалтерского учета, программ учета производственных затрат, процедур контроля исполнения бюджета и т.п.);
- взыскание платежей по счетам.

2) 74.14 – Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления.

Эта группировка включает:

- консультирование по вопросам финансового управления предприятием, кроме консультирования по вопросам налогообложения;
- проектирование систем бухгалтерского учета, программ учета производственных затрат, процедур контроля исполнения бюджета;
- консультирование по вопросам управления маркетингом;
- консультирование по вопросам управления людскими ресурсами;
- консультирование по вопросам планирования, организации, обеспечения эффективности и контроля, оценки стоимости объектов гражданских прав;
- консультирование по вопросам управления в области сельского хозяйства, например, консультирование агрономами и экономистами фермеров и т.п.;
- предоставление услуг по обеспечению связей с общественностью;
- руководство проектами, кроме строительных: координацию и надзор за расходованием ресурсов, подготовку графиков выполнения работ, координацию работы субподрядчиков, контроль за качеством выполняемых работ и т.п.;
- предоставление услуг по рассмотрению трудовых споров и примирению: содействие в досудебном разрешении трудовых споров или посредничество с целью примирения для урегулирования спорных вопросов между работниками и руководителями, между юридическими лицами или между физическими лицами;
- предоставление прочих услуг, связанных с управлением предприятием.

Эта группировка не включает:

- руководство проектами в области строительства.

Таким образом, на основании анализа кодов видов экономической деятельности можно сделать вывод о том, что управленческое консультирование, предоставляемое коммерческими структурами и отнесенное Законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ к прочим связанным с аудиторской деятельностью услугам, с ними не связано. Кроме того, организации, предоставляющие услуги управленческого консультирования на сегодняшний день не должны вступать в саморегулируемые организации аудиторов и подлежать аккредитации.

Консультационные услуги можно классифицировать и по ряду других признаков, в частности:

- по организационно-правовой форме – согласно Общероссийскому классификатору организационно-правовых форм (ОКОПФ) ОК 028-99 Росстат 01.01.2000. Постановление Госстандарта России от 30.03.1999 № 97;

- по форме собственности – согласно Общероссийскому классификатору форм собственности (ОКФС) ОК 027-99 Росстат 01.01.2000. Постановление Госстандарта России от 30.03.1999 № 97;

- по должностям консультантов – согласно Общероссийскому классификатору профессий рабочих, должностей служащих и тарифных разрядов (ОКПДТР) ОК 016-94 Минздравсоцразвития России 01.01.1996. Постановление Госстандарта России от 26.12.1994 № 367;

- по роду занятий в консалтинговом бизнесе – согласно Общероссийскому классификатору занятий (ОКЗ) ОК 010-93 Минздравсоцразвития России 01.01.1995. Постановление Госстандарта России от 30.12.1993 № 298;

- по правоприменению в консультационной деятельности действующего законодательства – согласно Общеправовому классификатору отраслей законодательства (ОКОЗ).

Необходимо отметить, что аудиторская деятельность способствовала успешному развитию рынка консалтинговых услуг. Аудиторские компании «Большой восьмерки» до шестидесятых годов прошлого столетия занимались непосредственно аудитом. С начала 1960-х гг. (это время получило название «золотого века консалтинга») крупнейшие аудиторские компании постепенно расширили ассортимент своих услуг и стали широко предлагать услуги в сфере управленческого консалтинга.

В настоящее время в странах с развитой рыночной экономикой консалтинг является неотъемлемой частью и важнейшим ее элементом, позволяющим поддерживать на высоком уровне функционирование инфраструктуры.

Эффективность любой системы управления заключается в ее способностях в кратчайшие сроки вырабатывать и реализовывать на практике управленческие решения в условиях ограниченных ресурсов. Система управления предприятием отличается сложной, многогранной структурой, имеющей в каждом конкретном случае свои специфические особенности. Управленческий персонал предприятия не может объективно оценить состояние своей системы управления, поэтому необходима внешняя оценка, осуществляемая специализирующимися на этом виде экономической деятельности организациями. Привлечение консалтинговых фирм к решению различных задач и выработке стратегии в развитых странах является нормой, необходимой потребностью с признаком высокого уровня деловой репутации. Крупные компании сложные управленческие решения экономических и социальных задач принимают с привлечением внешних консультантов. Можно сделать вывод о том, что рыночная экономика ведет к пониманию необходимости существования и развития сферы консалтинга. Управленческий консалтинг в России в последние годы активно развивается, следуя за ростом экономики и деловой активности в стране, помогая российским и международным компаниям достигать успеха в условиях развивающегося российского рынка. В настоящее время российский рынок характеризуется ужесточением конкуренции, во многих сегментах идет активная консолидация, отражающаяся в растущем количестве сделок слияния и поглощения. Растущий бизнес требует квалифицированных управленцев и специалистов разных уровней; нехватка кадров порождает небывалый бум во многих сегментах рынка труда; уровень оплаты растет высокими темпами, постоянно повышая расходы на персонал в структуре затрат компаний. Российские организации все активнее выходят на зарубежные рынки капитала, бизнес становится более интернациональным, развиваясь за пределами страны. С другой стороны, иностранные инвесторы активно ищут возможности для инвестиций в России.

На настоящий момент не существует единого классификатора консалтинговых услуг или унифицированного (стандартного) списка. Консалтинговые компании по-разному классифицируют основные виды или направления консультационных услуг, руководствуясь собственным опытом и спросом своих клиентов. Не выработана единая классификация у международных ассоциаций консультантов. Но эксперты нашли общие черты предоставляемых консалтинговых услуг различными компаниями, и в настоящее время выделено девять основных групп (видов) консалтинговых услуг [1]:

1. Общее управление и администрирование.
2. Финансовый консалтинг.
3. Юридический консалтинг.
4. Налоговый консалтинг.
5. Маркетинговый консалтинг.
6. IT- консалтинг.

7. Управление кадрами.
8. Производственный консалтинг.
9. Оценочная деятельность.

Консалтинговые услуги могут осуществляться не только в форме консультаций, рекомендаций и совместных решений, но и путем выполнения конкретных технических или организационных функций. К таким услугам можно отнести:

1. Аудит.
2. Бухгалтерское обслуживание.
3. Рекрутмент.
4. Инженеринг.
5. PR и отношения с общественностью.
6. Инвестиционное банкирование.
7. Тренинг.

В любом случае цель или результат предоставляемой исполнителем услуги сводится к одному: помочь заказчику осуществить необходимое внедрение качественных изменений, инноваций, провести оптимизацию бизнес-процессов, помочь компании выйти на новый уровень своего развития. Некоторые области управленческого консалтинга в России, становление и развитие которых вызвано потребностями рынка, стали более успешно развиваться, а именно:

- 1) стратегическое управление и операционная эффективность;
- 2) корпоративное управление, управление рисками;
- 3) финансовое управление и управленческий учет;
- 4) управление информационными технологиями.

В настоящее время посткризисного периода развития экономики можно говорить о восстановлении рынка консалтинговых услуг в России, который 2009 год завершил с отрицательной динамикой [2]. В 2010 году, как показало очередное исследование рейтингового агентства «Эксперт РА», общая выручка 150-ти крупнейших консалтинговых компаний увеличилась по итогам на 13 % и составила 88 млрд рублей. Но говорить о полном восстановлении рынка пока нельзя, так как за 2010 год выручка снизилась у каждой пятой участвующей в рейтинге компании. Также необходимо учесть и тот немаловажный фактор, что консультанты вынуждены менять ценовую политику в отношении клиентов. В некоторых секторах рынка, например, в информационных технологиях, заказчику экономить нельзя, предложение меняется с такой быстротой, что откладывать затраты на обновление равносильно наращиванию технологического отставания.

За 2010 год объем консалтинговых услуг в области управления персоналом составил 1,6 млрд. рублей. Среди наиболее востребованных услуг – оценка кадрового потенциала организации, разработка программ повышения производительности труда, программ персональной эффективности менеджеров. «В основе этого спроса лежит потребность бизнеса совершенствовать HR-процессы в условиях жесткого дефицита кадров и повышения уровня профессиональной зрелости менеджмента. При этом возрастают требования к эффективности и качеству возврата инвестиций на HR-консалтинг. Поэтому мы видим рост спроса на услуги по предварительному обследованию бизнес-процессов и оценку стоимости внедрения HR-систем. Поэтому мы видим комплексную динамику. Растет спрос на услуги по предварительному обследованию бизнес-процессов и оценке стоимости внедрения HR-систем и одновременно с этим – спрос на автоматизацию как традиционных зарплатных и кадровых функций, так и функций развития сотрудников», – поясняет генеральный директор компании «МОЛГА Консалтинг» Михаил Панченко [2]. В системе финансового консалтинга по итогам 2010 года рейтинга заработали более 6,5 млрд. рублей, что на 23 % больше, чем в 2009 году. Все большим спросом пользуются услуги по всем аспектам повышения эффективности деятельности компаний, включая оптимизацию затрат и бизнес-процессов, а также услуги по повышению качества управленческой отчетности. Другой стимул роста финансового консалтинга – необходимость внедрения МСФО, например, трансформации отчетности, оценки, консалтинга и обучения, что связано с ожиданиями бизнеса улучшения возможностей привлечения финансирования.

Если говорить об управленческом консалтинге в санаторно-курортной сфере, то на основании пятидесяти опрошенных нами коммерческих санаторно-курортных организаций Краснодарского края можно сделать вывод о неготовности управленческого персонала и

собственника нести расходы по привлечению консультантов. Кроме того, управленческий консалтинг не востребован, по нашему мнению, в связи с недостаточным пониманием его задач, возможностей и эффективности. Практический опыт аудита в санаторно-курортных организациях свидетельствует о том, что при наличии в штате маркетинговой службы, отдела реализации путевок, сайтов и прочего «арсенала» продвижения путевок расходы на посредников по распространению путевок иногда составляют 20 процентов от их стоимости. При эффективном управлении эти расходы – потенциальные дивиденды собственника.

Наряду с обязательным аудитом в расходах санаторно-курортных организаций незначительную долю составляет налоговое консультирование и кадровый аудит, которые не подменяют функций управленческого консалтинга

Одной из причин невостребованности управленческого консалтинга, по нашему мнению, может являться обширная сложившаяся арбитражная практика, связанная с вопросами обоснованности включения в расходы организации затрат по управленческому консультированию. Мы уже писали о том, как необходимо правильно оформлять различного рода неовещественные расходы с целью избежания конфликтов с налоговыми органами [3]. Следует отметить, что арбитражные суды становятся на сторону налогоплательщика в вопросе признания в расходах для целей исчисления налог на прибыль расходов по управлению организацией, на консультационные и иные аналогичные услуги. В соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) управленческое консультирование относится к прочим расходам организации (гл. 25 «Налог на прибыль организаций», ст.264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией»). Несмотря на тот факт, что в НК РФ не выработан критерий соответствия величине понесенных расходов финансовому положению консультирующегося экономического субъекта и не рассматривается в принципе, налоговые органы оценивают экономическую обоснованность понесенных налогоплательщиком расходов.

Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» введено в практику понятие «налоговая выгода». Под налоговой выгодой понимается любое уменьшение размера налоговой обязанности, которое может произойти вследствие:

- уменьшения налоговой базы;
- получения налогового вычета;
- налоговой льготы;
- применения более низкой налоговой ставки;
- получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета и т.п.

Судом налоговая выгода может быть признана обоснованной либо необоснованной.

Налоговая выгода может быть расценена как необоснованная, если хозяйственные операции учтены организацией не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или если они не были связаны с разумными экономическими причинами и иными целями делового характера. Необоснованная налоговая выгода возникает и тогда, когда она получена вне реальной предпринимательской деятельности.

При этом обоснованность налоговой выгоды не зависит от способа привлечения капитала для ведения предпринимательской деятельности (использование собственных средств, привлечение займов или кредитов, эмиссия ценных бумаг и т.п.), а также от эффективности использования этого капитала. Кроме того, суд указал на иные обстоятельства, которые способны повлиять на признание налоговой выгоды необоснованной, а также на факты, которые сами по себе без учета других обстоятельств не могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

В пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» отмечено также: предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды,

экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

В связи с этим Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 10.07.2007 № 2236/07 указал на то, что при новом рассмотрении настоящего дела суду необходимо учесть следующее: в случае ссылки инспекции на экономическую неоправданность расходов общества или на неполноту, недостоверность и (или) противоречивость сведений, содержащихся в представленных им документах, обязанность доказывания существования этих обстоятельств возлагается на инспекцию.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому согласно пункту 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

К сожалению, на практике имеют место позиции судов, в решениях которых обязанность доказать обоснованность расходов возлагается на налогоплательщика.

Несмотря на определенные сложности в условиях развития, можно сказать, что управленческий консалтинг в России востребован и развивается, о чем свидетельствует стремление к объединению специалистов в области управленческого консалтинга и создаваемые ими некоммерческие организации. В августе 2011 года был зарегистрирован Национальный Фонд инновационного развития управленческого консалтинга (НФ ИРУК) – новая организация на рынке управленческого консультирования России. По словам учредителей Фонда, одной из его целей является популяризация основ управленческого консалтинга в бизнес – среде и в органах власти, что, по нашему мнению, будет способствовать созданию цивилизованного рынка управленческого консультирования в России.

Примечания:

1. www.rbc.ru/reviews/consulting/chapter01.shtml. Дата обращения: 09.11.2011 г.
2. www.prosmc.ru/publ/view/23.html. Дата обращения: 10.11.2011 г.
3. Зимин В.А. Аудит и консалтинг // Консультант. 2011. № 17.
4. Кисилевич Т.И. Неунифицированные формы первичных учетных документов в бухгалтерском и налоговом учете // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 6.
5. Цапков В.Е. Налоговые риски использования управляющей организации: анализ и тенденции судебно-арбитражной практики. // Ваш налоговый адвокат. 2009. № 4.

Management Consulting within Auditing Services System

Tatyana I. Kisilevich

Sochi State University, Russia
26a Sovetskaya Str., Sochi 354000
Doctor of Economics, Professor

Abstract. This contribution examines management consulting classification within auditing services system in accordance with Federal Law «On Auditing Activities» No. 307-ФЗ d.d. 30 December, 2008 (as amended by Federal Law d.d. 01.07.2010 No. 136-ФЗ) and All-Russian Classifier of Economic Activities OK 029-2001 (КДЕС Ред.1), approved by the Resolution of the Gosstandart RF on 6 November, 2001 No. 454-ст and some problems of its development in Russia at the present stage, particularly, tax authorities contradictory approaches to management consulting expenses of awarding authorities.

Keywords: management consulting, management system, expenses validity.

UDC
005.572