

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ЦЕНТРАЛЬНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ  
ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**



**Економічний  
факультет**



**кафедра  
аудиту, обліку та  
оподаткування**

## **ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ ТА АУДИТ**

**НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ  
ДО ВИВЧЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОЇ ЧАСТИНИ КУРСУ**

**для здобувачів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти**

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЦЕНТРАЛЬНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ**  
**ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ ТА АУДИТ**

**НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ**  
**ДО ВИВЧЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОЇ ЧАСТИНИ КУРСУ**

**для здобувачів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**  
**за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти**

»

**Затверджено на засіданні кафедри**  
**аудиту, обліку та оподаткування**  
**протокол № 14 від 14.03.2022 р.**

**Навчально-методичні рекомендації до вивчення теоретичної частини курсу “Податковий консалтинг та аудит” для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти денної та заочної форми навчання / Укладачі: Головченко Н.Ю. – Кропивницький: ЦНТУ, 2022. – 67 с.**

Рецензент

Шалімова Наталія Станіславівна, доктор економічних наук, професор

## АНОТАЦІЯ ДИСЦИПЛІНИ ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ ТА АУДИТ

Назва дисципліни	<b>ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ ТА АУДИТ</b>
Викладач	Головченко Наталія Юріївна, кандидат економічних наук, доцент
Контактний телефон	050-450-11-99
E-mail:	<a href="mailto:natali.holovchenko@gmail.com">natali.holovchenko@gmail.com</a>
Консультації	Консультації проводяться в очному режимі відповідно до Графіку, розміщеному в інформаційному ресурсі <a href="http://moodle.kntu.kr.ua/?lang=ru">http://moodle.kntu.kr.ua/?lang=ru</a> , шляхом листування через електронну пошту, Viber, за допомогою засобів дистанційного зв'язку у режимі відеоконференцій Zoom, Skype

### 1. Коротка анотація до курсу

Податковий консалтинг та аудит – сфера сучасних професійних знань, покликана оптимізувати фінансові витрати суб'єктів господарювання, з урахуванням бізнес стратегії даних компаній та діючих законодавчих норм та нормативів.

Навчальна дисципліна «Податковий консалтинг та аудит» буде корисна майбутнім висококваліфікованим фахівцям для набуття експертних знань і навичок щодо прийняття оптимальних управлінських рішень у сфері податкового менеджменту в умовах різних систем оподаткування. Під час виконання індивідуальних завдань здобувачі вищої освіти підвищують рівень уміння формувати податкову поведінку компанії з урахуванням діючих систем оподаткування та бізнес стратегії.

### 1. Мета і завдання дисципліни

**Мета дисципліни «Податковий консалтинг та аудит»** є формування системи теоретичних знань про особливості та основні принципи податкового консалтингу, придбання практичних навичок по здійсненню консалтингової діяльності в галузі оподаткування та з основ податкового аудиту, застосування їх в практичній діяльності.

**Завдання вивчення дисципліни «Податковий консалтинг та аудит»:** засвоєння теоретичних знань щодо нормативно-правової бази з податкового консультування; засвоєння ролі та професійних обов'язків податкових консультантів; створення інформаційної бази податкового аудиту з метою мінімізації податкових платежів та забезпечення ефективної діяльності підприємства.

**3. Формат курсу** - очний (offline / Face to face).

**4. Результати навчання**

У результаті вивчення дисципліни студент повинен:

**Знати:**

- теоретичні основи консалтингової діяльності;
- основні напрямки податкового консалтингу;
- етапи проведення податкового консалтингу;
- нормативно-правову базу що регулює питання консалтингу в галузі оподаткування;
- принципи податкового консалтингу;
- теоретичні основи здійснення податкового аудиту.

**Уміти:**

- об'єктивно оцінювати й опрацьовувати інформацію про оподаткування, отриману з різних джерел;
  - пропонувати концепції, моделі, знаходити та застосовувати способи та інструменти професійної консалтингової діяльності;
  - виявляти проблеми, що вимагають допомоги податкового консультанта;
  - основні вимоги нормативних актів щодо здійснення аудиторської діяльності.

**Набути соціальних навичок (soft-skills):**

- здійснювати професійну комунікацію, ефективно пояснювати і презентувати матеріал, взаємодіяти в командній діяльності;
- вміння планування та управління часом, робота з інформацією та прийняття рішень, розвиток проектного мислення, вміння переконання та аргументації.

**5. Формат дисципліни**

**Для денної форми навчання:** Викладання курсу передбачає традиційні лекційні заняття із застосуванням електронних презентацій, практичні заняття, виконання завдань в рамках самостійної роботи, в тому числі виконання індивідуальних науково-дослідного завдання та інших видів робіт. Формат очний (offline / Face to face).

**Для заочної форми навчання:** Передбачено лекційні та практичні заняття у скороченому обсязі у очному форматі (offline / Face to face). У міжсесійний період – дистанційний (online) формат.

**6. Обсяг дисципліни**

На вивчення навчальної дисципліни відводиться 120 годин / 4 кредити ЄКТС.

Форма підсумкового контролю – залік.

## 7. Пререквізити

Вивчення дисципліни ґрунтується на знаннях з економічної теорії, бухгалтерського обліку, фінансового обліку, обліку в бюджетних установах, аудиту, фінансів, господарського законодавства.

## 8. Технічне й програмне забезпечення обладнання

У період сесії бажано мати мобільний пристрій (телефон) для оперативної комунікації з адміністрацією та викладачами з приводу проведення занять та консультацій. У міжсесійний період комп'ютерну техніку (з виходом у глобальну мережу) та оргтехніку для комунікації з адміністрацією, викладачами та підготовки (друку) рефератів і самостійних робіт.

## 9. Політика дисципліни

Академічна доброчесність	Здобувачі вищої освіти мають дотримуватися принципів академічної доброчесності, усвідомлювати наслідки її порушення.
Відвідування занять	Відвідування занять є важливою складовою навчання. Здобувачі вищої освіти мають відвідувати лекції і практичні заняття курсу. Пропущені заняття повинні бути відпрацьовані не пізніше, ніж за тиждень до заліково-екзаменаційної сесії.
Поведінка на заняттях	Здобувач вищої освіти зобов'язаний відвідувати всі заняття за розкладом, не запізнюватися, своєчасно виконувати поставлені завдання. Здобувач має дотримуватися етики поведінки. Студент повинен старанно виконувати завдання, брати активну участь в навчальному процесі. Завдання рахуються виконаними, якщо виконані і здані в зазначені викладачем строки, повністю виконані (розкривають тему завдання), не мають логічних і розрахункових помилок, виконані студентом самостійно. Здобувач має працювати з навчальної та додатковою літературою, з літературою на електронних носіях і в Інтернеті.

# КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ ДЛЯ ПІДГОТОВКИ З ТЕОРЕТИЧНОЇ ЧАСТИНИ КУРСУ ПОДАТКОВИЙ КОНСАЛТИНГ ТА АУДИТ

## Тема 1. Сутність консалтингової діяльності

- 1.1. Поняття консалтингу, його основні принципи та завдання.
- 1.2. Попредметна класифікація консалтингових послуг.
- 1.3. Класифікація послуг щодо методу консультування.

### 1.1. Поняття консалтингу, його основні принципи та завдання

Одним із найважливіших факторів ефективного функціонування ринкової економіки є формування адекватного їй економічного середовища, найголовнішим елементом якого виступає ринкова інфраструктура. Ринкова інфраструктура – це сукупність елементів, що забезпечують і регулюють безперебійне багаторівневе функціонування господарських взаємозв'язків, взаємодію суб'єктів ринкової економіки та рух матеріально-фінансових потоків. Така інфраструктура становить взаємозалежну систему підприємств і організацій, які обслуговують рух потоків товарів, послуг, грошей, цінних паперів, робочої сили та забезпечують істотне прискорення їх обігу. Ринкова інфраструктура сприяє нормальному функціонуванню всієї економіки.

Особливе місце в рамках ринкової інфраструктури займає управлінська інфраструктура. Вона створює необхідні умови для якісного й ефективного функціонування сфер, що обслуговують народне господарство, і сприяє формуванню та тісній взаємодії всіх елементів інфраструктурного комплексу. Об'єкти управлінської інфраструктури повинні розвиватися швидше порівняно з іншими елементами інфраструктурного комплексу для того, щоб активно впливати на його формування як цілісної системи. Основу управлінської інфраструктури становлять консультаційні фірми. До професійних послуг, що надають консультаційні фірми, можуть відноситися: медичні, брокерські, будівельні, юридичні, економічні й інші послуги. Серед усього спектра професійних послуг виділимо менеджмент-консалтинг (управлінський консалтинг).

Можна виділити два основних підходи до консультування. У першому випадку використовується широкий функціональний погляд на консультування: під процесом консультування розуміється будь-яка форма надання допомоги відносно змісту, процесу або структури завдання або серії завдань, при якій консультант сам не відповідає за виконання завдання, але допомагає тим, хто відповідальний за це. Другий підхід розглядає консультування як особливу професійну службу й виділяє ряд характеристик, якими вона повинна володіти: управлінське консультування – це консультативна служба, що працює за контрактом і надає послуги організаціям за допомогою спеціально навчених і кваліфікованих осіб, які допомагають організації-замовникові виявити управлінські проблеми, проаналізувати їх,

дають рекомендації з вирішення цих проблем і сприяють у разі необхідності виконанню рішень. Можна вважати ці два підходи взаємодоповнюючими.

У нашій країні раніше консалтингом називалося «впровадження науки у виробництво». Однак консалтинг – це поняття ринкової економіки, отже, воно відрізняється від науково-дослідницької діяльності так само, як ринкова економіка відрізняється від планово-централізованої.

Менеджмент-консалтинг – це вид інтелектуальної професійної діяльності, у процесі якої кваліфікований консультант надає об'єктивні й незалежні поради, що сприяють успішному управлінню клієнтською організацією.

Слід зазначити професійність консалтингової діяльності, тому що вона є самостійним і основним елементом інфраструктури ринкової економіки.

Завданнями даної навчальної дисципліни є вивчення:

- сутності консалтингової діяльності;
- етапів і змісту консалтингового процесу;
- тенденцій розвитку ринку консалтингових послуг;
- форм організації консалтингової діяльності;
- моделей консультаційної діяльності;
- методів аналізу й вирішення проблем, що використовуються в консалтингу.

Існує два основних види класифікації консалтингових послуг:

- з погляду предмета консультування – попередметна класифікація;
- з погляду методу консультування – методологічна класифікація.

Попередметна класифікація більш поширена, оскільки вона зрозуміліша споживачам консалтингових послуг і ґрунтується на Європейському довіднику консультантів з економіки й управління. Відповідно до неї консалтингові послуги класифікуються залежно від тих розділів (елементів) менеджменту, на які вони спрямовані: загальний менеджмент, фінансовий менеджмент, виробничий менеджмент і т.д.

Методологічна класифікація професійно орієнтована на самих консультантів, консалтингові послуги в ній розглядаються залежно від методів роботи. Відповідно до цієї класифікації розрізняють експертне, процесне, навчальне й інтегративне консультування.

## **1.2. Попередметна класифікація консалтингових послуг.**

В Україні немає загальновизнаного класифікатора консалтингових послуг, а ті які існують, є далеко не повними та не об'єктивними, тому опираються на класифікації, що визнані національними й міжнародними асоціаціями консультантів. Класифікація консалтингових послуг, подана в Європейському довіднику консультантів з економіки й управління, складається з восьми розділів.



**1. Загальне управління:**

- 1.1) визначення ефективності системи управління;
- 1.2) оцінка бізнесу;
- 1.3) управління нововведеннями;
- 1.4) визначення конкурентоспроможності/вивчення кон'юнктури ринку;
- 1.5) диверсифікованість або становлення нового бізнесу;
- 1.6) міжнародне управління;
- 1.7) оцінка управління;
- 1.8) злиття та придбання;
- 1.9) організаційна структура й розвиток;
- 1.10) приватизація;
- 1.11) управління проектом;
- 1.12) управління якістю;
- 1.13) реінжиніринг;
- 1.14) дослідження й розвиток;
- 1.15) стратегічне планування;
- 1.16) бенчмаркінг;
- 1.17) пошук партнерів;
- 1.18) внутрішній менеджмент;
- 1.19) управління експортом і імпортом;
- 1.20) кризове управління.

**2. Адміністрування:**

- 2.1) аналіз документообігу;
- 2.2) розміщення або переміщення відділів;
- 2.3) управління офісом;
- 2.4) організація та методи управління;
- 2.5) регулювання ризику;
- 2.6) гарантії безпеки;
- 2.7) планування робочих приміщень і їх оснащення.

**3. Фінансове управління:**

- 3.1) системи обліку;
- 3.2) оцінка капітальних витрат;
- 3.3) оборот фірми;
- 3.4) зниження собівартості;
- 3.5) неплатоспроможність (банкрутство);
- 3.6) збільшення прибутку;
- 3.7) збільшення доходів;
- 3.8) оподаткування;
- 3.9) фінансові резерви.

**4. Управління кадрами:**

- 4.1) професійний рух і скорочення штатів;
- 4.2) культура корпорації;

- 4.3) рівні можливості;
- 4.4) пошук кадрів;
- 4.5) відбір кадрів;
- 4.6) здоров'я та безпека;
- 4.7) програми заохочення;
- 4.8) внутрішні зв'язки;
- 4.9) оцінка робіт;
- 4.10) трудові угоди та зайнятість;
- 4.11) навчання менеджменту;
- 4.12) планування робочої сили;
- 4.13) мотивація;
- 4.14) пенсії;
- 4.15) аналіз функціонування;
- 4.16) психологічна оцінка;
- 4.17) винагорода;
- 4.18) підвищення кваліфікації працівників;
- 4.19) розв'язання конфліктів;
- 4.20) тренінг.

## **5. Маркетинг:**

- 5.1) реклама та сприяння збуту;
- 5.2) корпоративний образ і відносини із громадськістю;
- 5.3) післяпродажне обслуговування замовників;
- 5.4) дизайн;
- 5.5) прямий маркетинг;
- 5.6) міжнародний маркетинг;
- 5.7) дослідження ринку;
- 5.8) стратегія маркетингу;
- 5.9) розробка нової продукції;
- 5.10) ціноутворення;
- 5.11) роздрібний продаж і дилерство;
- 5.12) управління збутом;
- 5.13) навчання збуту;
- 5.14) соціально-економічні дослідження і прогнозування.

## **6. Виробництво:**

- 6.1) автоматизація;
- 6.2) використання устаткування і його технічне обслуговування;
- 6.3) промисловий інжиніринг;
- 6.4) переробка матеріалів;
- 6.5) регулювання внутрішнього розподілу матеріалів;
- 6.6) упакування;
- 6.7) схема організації робіт на підприємстві;
- 6.8) конструювання й удосконалення продукції;
- 6.9) управління виробництвом;
- 6.10) планування й контроль за виробництвом;
- 6.11) підвищення продуктивності;
- 6.12) закупівлі;
- 6.13) контроль якості;
- 6.14) управління запасами;
- 6.15) ергономіка;
- 6.16) управління матеріалами.

#### **7. Інформаційна технологія:**

- 7.1) системи автоматизованого проектування й автоматизовані системи управління;
- 7.2) застосування комп'ютерів в аудиті й оцінці;
- 7.3) електронна видавнича діяльність;
- 7.4) інформаційно-пошукові системи;
- 7.5) адміністративні інформаційні системи;
- 7.6) проектування й розробка систем;
- 7.7) вибір і установка систем;
- 7.8) внутрішній аудит інформаційних систем;
- 7.9) відновлення інформаційних систем.

#### **8. Спеціалізовані послуги:**

- 8.1. навчальне консультування;
- 8.2. консалтинг з управління електроенергетикою;
- 8.3. інженерний консалтинг;
- 8.4. екологічний консалтинг;
- 8.5. інформаційний консалтинг;
- 8.6. юридичний консалтинг;
- 8.7. консалтинг з управління розподілом матеріалів і матеріально-технічного постачання;
- 8.8. консалтинг у державному секторі бізнесу;
- 8.9. консалтинг з телекомунікацій.

Розглянемо більш детально кожен з розділів консалтингової діяльності.

1. Консультування із загального управління, тобто допомога у вирішенні проблем, пов'язаних із самим існуванням об'єкта консультування й перспективами його розвитку. Консультанти займаються такими питаннями, як оцінка стану організації в цілому й характеристика зовнішнього для нього середовища, визначення цілей і системи цінностей організації, розробка стратегії розвитку, прогнозування, організація філій та фірм, зміна форми власності або складу власників, придбання майна, акцій або паїв, удосконалення організаційних структур і т. д.

Можливі три основних випадки, коли консультанти розглядають проблеми загального менеджменту:

по-перше, під час досліджень управлінської діяльності. У більшості консультантів з менеджменту існує встановлена практика: перш ніж пропонувати можливі рішення якої-небудь спеціалізованої проблеми, необхідно провести короткий огляд і дослідження організації в цілому;

по-друге, під час досліджень конкретних функціональних напрямків менеджменту, коли з'ясовується, що необхідні певні зміни в загальній структурі управління, тобто консультант повинен вирішити загальні управлінські проблеми, які лежать в основі вирішення приватних завдань;

по-третє, під час вирішення завдань, пов'язаних з одним або декількома питаннями загального менеджменту. Рішення цих питань може прийняти форму великих досліджень, а не коротких звітів, як при діагностиці, особливо якщо це проблеми вищого рівня керівництва, пов'язані із загальним курсом управління організацією. Здійснення таких проектів може передбачати багато часу (наприклад, на розробку стратегії розвитку нової фірми може знадобитися від шести до дев'яти місяців).

При консультуванні із загального менеджменту консультанти зіштовхуються із двома основними проблемами: розробка механізму процесу прийняття рішень і вибір стилю керівництва.

Наявність першої проблеми може означати, що у клієнтській організації існують форми прийняття рішень, які ведуть до негативних наслідків. Наприклад, надмірна централізація оперативних рішень робить фірму негнучкою, тобто вона повільно реагує на зміни можливостей ринку. Для дослідження цієї проблеми консультант може провести аналіз за такими напрямками:

класифікація рішень на групи за їх характером, фінансовими наслідками, реалістичністю тощо;

способи прийняття найбільш характерних рішень;

участь представників працівників в ухваленні рішення;

відповідальність за прийняття рішень, їх здійснення й контроль;

механізм прийняття рішень у цілому.

У випадку другої проблеми може з'ясуватися, що причини негативних явищ існують не у структурі організації або процедурі планування, а у стилі керівництва, що виникає з відносин і поведінкових моделей керівників вищої ланки.

У цьому випадку консультант займається аналізом:

особистості менеджера, методів його роботи, звичок;  
шкали пріоритетів менеджера;  
стилю керування, прийнятого в даній організації, що часто визначається особистою й організаційною культурою.

2. Консультавання із адміністративного управління (адміністрування) припускає вирішення таких питань, як організація роботи офісу, обробка даних, система адміністративного контролю й т. д. Основне завдання консультантів – оптимізувати управління організацією.

Вони виробляють рекомендації з таких проблем:  
розподіл функцій між відділами й підрозділами;  
оптимізація кількості рівнів управління;  
налагодження трудової дисципліни;  
відповідність ступеня важливості функцій, виконуваних тим або іншим відділом для організації в цілому, і його ролі у прийнятті рішень;  
ведення діловодства;  
планування офісів і їх устаткування.

3. Консультавання з фінансового управління припускає надання допомоги у вирішенні таких основних завдань:

пошук джерел фінансових ресурсів;  
оцінка і підвищення поточної фінансової ефективності діяльності організації;  
зміцнення фінансового становища організації на перспективу.

Консультанти займаються питаннями фінансового планування й контролю, оподаткування, бухгалтерського й управлінського обліку, розміщення акцій і паїв на ринку, кредитування, страхування, прибутку та собівартості, неплатоспроможності й т.д.

За своєю природою фінанси є складовою частиною багатьох видів консультаційних послуг з менеджменту. Фінансова експертиза, наприклад, становить найважливішу частину діагностичних досліджень господарської діяльності. Під час виконання проекту консультанти з фінансових питань можуть тісно співпрацювати з консультантами в інших напрямках, особливо у сфері виробництва та маркетингу, оцінюючи фінансові наслідки їх пропозицій.

Практично консультант з фінансового управління має справу із трьома предметами досліджень. Перший – розширення фірми, що включає відкриття нових підприємств, введення нових виробничих ліній, установку нового обладнання, завоювання нового ринку тощо. У кожній із цих областей консультант оцінює необхідні для цього витрати, а також визначає, чи виправдовує прибуток капіталовкладення. Другий – управління капіталом, у цьому випадку консультант вивчає структуру капіталу свого клієнта, аналізує перспективи одержання венчурного або

позикового капіталу, вартість різних джерел фінансування як на короткий, так і на тривалий строк [1]. Третій – система бухгалтерського й управлінського обліку, в тому числі її розробка й удосконалення. Перш ніж

почати розробляти систему управлінського обліку, консультант повинен зрозуміти, який вид допомоги чекають від нього керівники, з якою метою створюється ця система, і знати, хто буде одержувати інформацію, як вона використовуватиметься.

4. Консультування з управління кадрами включає розробку рішення з питань підбору персоналу, контролю кадрового складу, системи оплати праці, підвищення кваліфікації й управління кадрами, охорони праці та психологічного клімату в колективі.

Головне завдання консультантів – сприяти менеджерам в оптимізації залучення й використання такого ключового для будь-якої організації фактора, як людський капітал. У зв'язку з цим консультування з управління кадрами припускає розгляд таких питань.

Перше питання – принцип підбору кадрів. У цьому випадку консультанти намагаються підготувати опис ідеального виконавця, що має певну професійну підготовку, кваліфікацію, досвід, які потрібні для виконання даної роботи. Виходячи із цього, розробляються способи оцінки, підбора й розміщення персоналу. Основними методами підбору кадрів є тестування та проведення співбесід.

Друге питання – підвищення кваліфікації персоналу. У цьому напрямку консультант звичайно вирішує такі проблеми:

- визначення основних вимог, що ставляться до різних категорій виконавців;

- аналіз труднощів, пов'язаних з освітою, культурою й соціальними питаннями, які повинні перебороти працівники при виконанні своєї роботи;

- визначення політики організації в області підвищення кваліфікації персоналу, його професійного зростання.

Третє питання – мотивація. Кожна організація прагне зацікавити свій персонал у досягненні цілого ряду цілей – як групових, так і індивідуальних. Консультант з кадрових питань рекомендує, яку стратегію краще вибрати для:

- поліпшення психологічного клімату в організації;

- збагачення змісту роботи;

- установлення системи винагород і заохочень.

Четверте питання – оцінка результатів діяльності працівника підприємства з погляду групових і індивідуальних цілей, які повинні бути взаємозалежні й погоджені.

5. Консультування з маркетингу припускає надання менеджерам допомоги в вирішенні життєво важливого для будь-якого підприємства, що діє в умовах ринкової економіки, завдання: забезпечення такого його функціонування, щоб на вироблені ним товари й послуги пред'являвся платоспроможний попит. Воно включає питання дослідження ринку та забезпечує прийняття рішень в області збуту, ціноутворення, реклами, розробки нової продукції, післяпродажного обслуговування й т. д. Оскільки в ринковій економіці найбільш складною проблемою для підприємства є не виробництво, а

продаж продукції, маркетинг становить одну з найважливіших областей консультаційного забезпечення бізнесу.

Маркетинг – це та область, у якій організація здійснює свої контакти із зовнішніми економічними об'єктами (клієнтами й конкурентами), тому виживання організації залежить від того, наскільки добре їй вдається адаптуватися до умов ринку. Звичайно організація намагається знайти нові потенційні ринки, нову продукцію для існуючих споживачів, нових споживачів для реалізації наявної продукції й вивчити діяльність потенційних конкурентів. Маркетингові проблеми, з якими зіштовхується консультант:

управління відділом збуту. Потрібно постійно відслідковувати рівень підготовки та мотивації торговельних агентів, а також рівень проведення збутової роботи в цілому, щоб вона задовольняла й інтереси споживачів;

управління відділом маркетингу. Необхідно оцінювати рівень підготовки працівників відділу й ефективність їх роботи;

реклама. Звичайно фірма одержує рекомендації щодо цього виду діяльності у своєму рекламному агентстві, але як альтернатива клієнт може звернутися за порадою до незалежного консультанта;

канали збуту. У цьому випадку звичайно розглядається альтернатива звернення до підприємств роздрібної торгівлі замість використання оптових підприємств. При купівлі товарів, минаючи оптовиків, залучається велика кількість торговельних агентів, але це призводить до додаткових витрат. Тому консультант, від якого вимагають виконання даної роботи для виробників товарів широкого вжитку, повинен затратити значні зусилля на вивчення проблем і можливостей оптової й роздрібної торгівлі;

упакування товарів. У цьому випадку залучаються консультанти-дизайнери;

обіг товарних запасів. Обіг товарних запасів є ключовим моментом комерційного підприємства. Завдання консультанта в таких випадках – перевірка методів контролю за станом товарних запасів. Різні типи товарів (бакалійно-гастрономічні, тривалого користування, виробничого призначення й т. д.) вимагають різних систем управління запасами.

6. Консультування з організації виробництва об'єднує знання економічних, управлінських і інженерних питань, надаючи менеджерам допомогу у вирішенні таких завдань, як вибір технології виробничого процесу, стимулювання продуктивності праці, оцінка й контроль якості продукції, аналіз витрат виробництва, планування виробництва, використання устаткування та матеріалів, конструювання й удосконалення продукції, оцінка робіт і т. д.

Виробничий процес вимагає прийняття рішень з боку керівника для того, щоб одержати продукцію потрібної якості, у потрібній кількості, вчасно і з мінімальними витратами. Таким чином, завдання консультанта полягає в тому, щоб допомогти знайти оптимальні шляхи для досягнення цих цілей.

Консультанту з питань управління виробництвом необхідно аналізувати такі аспекти:

1) сам продукт. Деякі якості самого товару можуть визначити ефективність його виробництва, і тому консультант повинен з'ясувати:

з яких частин складається товар;

чи можна вдосконалити або стандартизувати його частини;

чи можна замінити деякі компоненти на більш дешеві (особливо в хімічній і косметичній промисловостях);

чи можна вдосконалити устаткування, на якому виготовляється товар.

Крім того, у кожному конкретному випадку консультант може вдосконалити систему контролю якості, установивши:

наявність і частоту проведення перевірок;

використання методики вибіркового контролю;

рівень свідомості працівників;

2) методи організації виробництва.

По-перше, консультант повинен досліджувати й удосконалювати схему розміщення устаткування, з'ясовуючи при цьому:

чи впливають на якість організації робочого місця встановлені машини й устаткування;

чи немає елементів перевантаженості деяких площ, у той час як інші є недозавантаженими;

чи відповідним чином використовуються виробничі площі.

Таким чином, консультант має зібрати інформацію про потреби у площах для розміщення устаткування, складських приміщень, незавершеного виробництва, оцінити дійсні потреби в площах і т.п.

По-друге, консультант повинен навести довідки про методи експлуатації й ремонту машин і устаткування.

По-третє, він повинен перевірити, щоб розвиток виробництва здійснювався більш простими й ефективними методами.

По-четверте, консультант повинен займатися питаннями виробничого планування, що пов'язане із прогнозом попиту та використанням робочого часу в цілому;

3) кадри. Кадрове питання є визначальним у будь-якій операції. Можна виділити дві основні області консультування з питань управління виробництвом, які повинні бути розглянуті у зв'язку з цим.

Перша – фізичні умови праці, які включають заходи безпеки, необхідні для захисту працівників від шкідливих впливів, таких, як підвищена або знижена температура, забруднене повітря, надмірний рівень шуму тощо, і всі технічні заходи щодо попередження нещасних випадків.

Друга – задоволення, які одержує від роботи працівник, що часто відіграють важливу роль у поліпшенні якості продукції та збільшенні продуктивності праці.

7. Консультування з інформаційних технологій припускає розробку рекомендацій щодо впровадження систем автоматизованого проектування (САПР) і автоматизованих систем управління (АСУ), інформаційно-пошукових систем, застосування комп'ютерів у діяльності підприємства.



Інформаційні технології є необхідними для сучасних організацій. Але зміни, що супроводжують використання нових інформаційних технологій, пов'язані із самими організаційними Консультант з менеджменту – це не просто технік з обслуговування комп'ютерів; він повинен допомогти клієнту розібратися в можливостях і недоліках комп'ютерів, у забезпеченні інформацією та скоротити розрив між технічним персоналом і кінцевим користувачем комп'ютерних програм. Інформаційні системи часто викликають дорікання адміністрації на відсутність відповідної інформації або на затримки з її одержанням. Тому консультант повинен ретельно вивчити характер відносин між інформацією й різними видами управлінських дій і спробувати підвищити корисність та доступність інформації, детально розглянути систему прийняття рішень.

У всіх організаціях є велика різноманітність інформаційних систем, як формальних, так і неформальних, з різною кількістю рівнів і ступенем ефективності та релевантності. Тому консультанту треба:

- привести у відповідність існуючу систему забезпечення інформацією на потрібному рівні й у потрібній формі;

- визначити ступінь сумісності всіх систем;

- підготувати рекомендації щодо вдосконалення (з погляду вірогідності, форми подачі, змісту тощо) існуючих систем;

- вибрати устаткування (апаратне забезпечення);

- розробити системи управління базами даних, засобами зв'язку й формами обробки даних (програмне забезпечення);

- підібрати персонал і запланувати необхідну професійну перепідготовку кадрів.

Якщо клієнт уже має у своєму розпорядженні комп'ютерну систему, то консультант допоможе визначити її недоліки й установити:

- на що розрахована система;

- як завдання системи погоджені з користувачем;

- як користувач брав участь у розробці системи та що ж реально користувач одержав від системи.

8. Спеціалізовані консалтингові послуги – це ті види рекомендацій, які не відносяться ні до однієї із семи описаних раніше груп. Вони відрізняються від них або за методами (навчальне консультування), або за об'єктами (консалтинг з управління електроенергетикою, з телекомуні-кацій, з екології, з матеріально-технічного постачання, консалтинг у державному секторі, консалтинг для малого бізнесу), або за характером упровадження знань (інженерний консалтинг, юридичний консалтинг).

### **1.3. Класифікація послуг щодо методу консультування**

З погляду методів можна розрізняти такі форми консалтингу: експертне, процесне, навчальне й інтегративне.

Консультування можна розглядати як форму впровадження знань в економічну діяльність, альтернативну такій традиційній формі, як навчання. Перевагою консультування є його конкретно-індивідуальний підхід. При цьому знання, якими володіють консультанти, трансформуються так, щоб вирішити конкретні проблеми підприємства. При навчанні ж знання в області менеджменту, економіки, права й т. д. передаються менеджерам у загальній формі й потім уже застосовуються ними на практиці. Позитивні сторони різних способів передачі знань поєднуються в навчальному та процесному консультуванні. Розглянемо кожен з методів консультування більш детально.

Для експертного консультування характерні такі ознаки:

- усні відповіді на запитання в режимі реального часу;
- консультації у формі дискусійного обговорення проблем і пошуку шляхів їх вирішення;
- письмові відповіді на запитання й аналітичні огляди на задану тему;
- експрес-аналіз поточної ситуації;
- глибокий аналіз ситуації з установленням і описом причинно-наслідкових зв'язків найбільш значущих проблем розвитку організацій;
- експертні оцінки й висновки з конкретного питання.

Під час експертного консультування використовуються такі методи роботи:

- збір інформації;
- аналіз;
- розрахунки;
- дослідження;
- розробки.

При експертному консультуванні успіх проекту визначається такими трьома факторами:

- кваліфікацією експерта;
- вмінням клієнта користуватися отриманими рекомендаціями;
- бажанням клієнта користуватися рекомендаціями.

При відсутності другого і третього факторів навіть найвища експертна кваліфікація консультанта не зможе зробити проект успішним.

Консультування з процесу як метод консалтингу запропонований у 1940-1950 рр. у США К. Левіним і К. Роджерсом. Цей метод припускає, що без активної участі з боку клієнта важко одержати позитивні результати реалізації розроблених рішень щодо зміни організації. Процесний консультант забезпечує не тільки вирішення поставленого завдання, але й допомагає змінити ті способи, за допомогою яких працівники клієнтської організації виконували свою діяльність раніше. Тобто як самостійне завдання ставиться не тільки потреба вирішення актуальних проблем організації, але й придбання навичок діагностики, аналізу та вирішення проблем клієнтської організації і після виходу консультанта з організації.

У рамках процесного консультування взаємодія консультанта та клієнта забезпечує реалізацію закону синергії в силу того, що консультанти, маючи методи аналізу та синтезу рішень, спонукають клієнта активізувати своє власне

мислення та використати весь наявний потенціал знань і досвіду в конкретній галузі людської діяльності, у діяльності конкретної організації.

Інакше кажучи, експертний консультант надає клієнту готове рішення, а процесний консультант знаходить разом із клієнтом його власне рішення.

Під час процесного консультування використовуються методи, спеціально розроблені для забезпечення взаємодії із клієнтом, які можна розбити на дві основні групи:

- організаційна діагностика;
- організаційні інтервенції.

Організаційна діагностика – це сукупність методів, за допомогою яких консультант збирає інформацію про стан клієнтської організації.

Основними методами діагностики є індивідуальні та групові інтерв'ю, спостереження за діяльністю організації зсередини, ознайомлення з документами й історією організації. Результатом діагностики виступає короткий звіт, що містить структурований виклад отриманої інформації з переліком виявлених проблем. Цей звіт служить базою для подальшої роботи клієнта й консультанта.

Організаційні інтервенції – це заходи, пов'язані із впливом на організацію, які покликані внести в її діяльність позитивні зміни й закріпити їх.

Особи, які за своїм положенням можуть і повинні брати участь у стратегічному плануванні діяльності й розвитку організації, ознайомлюються із результатами діагностики, а потім запрошуються на спеціальну зустріч - сесію стратегічного планування.

Основний фактор її успіху – майстерність консультанта. Для ефективного ведення обговорення він може використовувати цілий ряд прийомів: від елементів лекції до мозкового штурму і роботи в малих групах. Саме цей етап є вирішальним у процесному консультуванні. За допомогою консультанта творчий потенціал групи, що представляє клієнтську організацію, різко активізується, і вона за короткий строк може виробити рішення, які визначають розвиток цієї організації на тривалий строк.

Атмосфера сесії повинна бути невимушеною, але в той же час сприяти інтенсивній творчості. Завдання консультанта – втягнути в обговорення всіх учасників, оскільки це підвищує імовірність вироблення оптимальних рішень. Крім того, необхідно утримати обговорення в погоджених рамках.

Основна роль, що відіграє консультант на сесії стратегічного планування, – це роль фасилітатора (від англ. *facilitate* – допомагати, полегшувати). Фасилітатор – нейтральна особа, що повинна утримуватися від оцінних суджень і в той же час допомагати учасникам чітко формулювати ідеї та пропозиції.

Сесія стратегічного планування – це місце, де народжуються ідеї й формулюються основні проблеми. Тут недоцільно витратити час на доробку ідей або формулювань. Це завдання консультанта: він готує підсумковий звіт, систематизуючи, узагальнюючи отриманий матеріал, подаючи його у зручному для аналізу й осмислення вигляді. Коли звіт готовий, він знову розглядається групою, що брала участь у сесії стратегічного планування, і або

схвалюється, або відправляється на доробку. Схвалення звіту є формальним завершенням процесного консультативного проекту. Консультант може залучатися до виконання ухвалених рішень, а може й не залучатися.

Для успішного застосування методів процесного консультування необхідне виконання декількох умов. По-перше, між клієнтом і консультантом повинні бути встановлені ефективні довірчі відносини. По-друге, керівник клієнтської організації має бути по-справжньому відданий ідеї проекту та вміти передати цю відданість своїм колегам. По-третє, персонал клієнтської організації повинен присвятити проекту досить часу, відмовившись від розповсюдженого принципу «ви фахівець – вам видніше».

При навчальному консультуванні консультант не тільки збирає ідеї, аналізує рішення, але й підготовлює ґрунт для їх виникнення, надаючи клієнтській організації відповідну теоретичну та практичну інформацію у формі лекційних і семінарських занять, імітаційних ігор, розбору конкретних ситуацій (метод «кейсів») і т. д. Роль клієнта в цьому процесі полягає у формуванні запиту на навчання, усвідомленому виборі цілей, програми й форми навчання навчальних груп.

Навчальне консультування засноване на такій специфіці:

клієнт вибирає форму навчання (семінар, імітаційна гра, тренінг) і зміст навчальної програми із числа відпрацьованих та стандартних програм;

під проблематику, що співпадає з тією, що є у клієнтській організації, консультанти спеціально адаптують наявні в них програми навчання;

за завданням клієнтської організації консультант формує склад навчальної групи (методом контент-аналізу особистих справ, інтерв'ю, тестування) і веде навчання за погодженою програмою;

здійснюється підготовка працівників клієнтської організації для проведення групової роботи (для формування рівноважних підгруп, визначення потенціалу учасників тощо);

виробляються вміння у працівників клієнтської організації в рамках методів і інструментів вирішення проблем;

забезпечується ефект глибокого занурення учасників групової роботи у проблематику (для того, щоб у стислий термін навчальна група освоїла мінімально необхідний обсяг інформації).

Класичним методом навчального консультування є лабораторний метод (метод Т-групи). Під лабораторією консультування розуміється поведінково-орієнтоване навчальне середовище, що створює можливість дій з боку учасників та імітує реальні управлінські ситуації і процеси.

Тренер, що працює із групою, є консультантом для системи, яка має свої норми, цінності, ролі, що поширюються під впливом диференціації та спеціалізації. Таким чином, консультант може одержувати інформацію про себе та свою роль, про розвиток відносин між ним і групою, про зміни й різні форми опору змінам і про проблеми співробітництва та залежності.

Переходу консультанта на роль навчального консультанта сприяють такі особливості Т-групи:

- стислі строки навчання, що дозволяє тренеру діяти й одержувати негайну віддачу (в організації таку віддачу звичайно доводиться чекати протягом тижнів та місяців) і витратити при цьому значно менше зусиль;

- тренер зобов'язаний вибирати спосіб дії, тому що звичайно учасники очікують від нього лідерства;

- Т-група забезпечує створення тимчасової системи, для якої на певний період затверджуються структурні й інші зміни, що дозволяє експериментувати з новими формами та шляхами здійснення змін;

- установка Т-групи узаконює дискусію про взаємну роль консультанта й учасників, створює більш вільний клімат для спілкування такого роду;

- зважування та ранжування ситуацій і даних, що піддаються управлінню. Реакції людей видимі, дані оцінюються як персоналом, так і слухачами;

- Т-група дає учасникам практику співробітництва з різними представниками персоналу у процесі змін.

Проблеми, пов'язані зі стилями консультантів, вирішуються завдяки можливості вибору між ними, що дозволяє кожному члену Т-групи одержати реакцію на свій стиль, так само як і на стилі інших.

Досвід роботи в Т-групі може привести консультантів до розширення їх ролей у житті, що й відбувається на практиці, коли багато хто із процесно-орієнтованих консультантів приходить у консалтинг як колишні учасники Т-групи.

Т-група дає таку установку, при якій тренер і група працюють над відносинами «клієнт–консультант»; у процесі пошуку продукуються різноманітні дані, які можуть бути використані для реальних ситуацій консультування.

Ці переваги дозволяють розглядати Т-групу як навчальне середовище для виконання ролей консультанта і клієнта, що приводить до формування двох основних наслідків процесу навчання: можливість одержання реальної ролівої практики надання допомоги; ознайомлення з інформацією про удачі, труднощі цієї практики, на яких і можна навчатися.

З боку клієнта виникають такі обмеження навчання:

- він може вважати, що консультант повинен бути таким же, як тренер, без урахування можливих стилів, ситуацій і т. д.;

- він може уявляти, що організація повинна бути увесь час схожа на Т-групу.

Лабораторний метод включає такі етапи:

1. Попередня діагностика. Група експертних і процесних консультантів здійснює обстеження підприємств шляхом інтерв'ювання керівників та вивчення документації.

2. Консалтинг-семінар (лабораторія). Проводяться виїзні семінари (3–5 днів) для управлінського персоналу клієнтської організації із застосуванням усіх методів експертного, процесного та навчального консультування.

3. Розробка рекомендацій. За підсумками семінару систематизуються, виробляються і пропонуються рішення для впровадження в клієнтську організацію.

Лабораторний метод як форма навчального консультування є найбільш ефективним у сучасних українських умовах, тому що:

- забезпечує більш сильну мотивацію навчання через те, що рольова практика сприяє тому, що учасник відчуває потребу краще зрозуміти конкретні питання. Він не просто слухає, а бере участь у реальній ситуації й намагається всебічно осмислити її;

- моделює процес щоденного спілкування клієнта й тому більш ефективний, ніж дидактичне навчання. Успішне застосування лабораторного методу сприяє акцентуванню уваги учасників на питаннях прийняття рішень у «реальному часі», так як у даному методі це відіграє істотну роль;

- порівняно з дидактичним більш характерний для концепції процесного консультування. Одна з особливостей добре проведеного тренінгу полягає в можливості коректування програми відповідно до дій учасників і персоналу. Процеси коректування є невід'ємною частиною лабораторного методу. Дидактичний підхід до планування семінарів часто гарний при забезпеченні інформацією, але він не має процесно-орієнтованої якості самокоректування.

Описані вище розбіжності між експертним, процесним і навчальним консультуваннями поєднуються в понятті «інтегративне (інтегроване) консультування», що було уведене на Всесвітньому конгресі консультантів у Йокогамі в 1996 р. Дане поняття відповідає принципу Т-подібного профілю сучасного консультанта.

Т-подібний профіль консультанта означає, що верхня поперечина букви Т – це володіння кожним консультантом методом консультування, а нижня – його предметом. Сучасний консультант, будучи експертом у фінансовому менеджменті, управлінні кадрами, виробництві, маркетингу й т. д., повинен володіти методами визначення проблем, розробки рішень і роботи разом із клієнтом.

В Україні в цей час найбільше поширення одержали експертне й експертно-навчальне консультування, тоді як у промислово розвинених країнах з ринковою економікою переважно здійснюються експертно-процесне та процесно-навчальне консультування. У першу чергу, це пояснюється невідповідністю самих українських клієнтів до творчої роботи з консультантами, прагненням керівників одержати готові рішення. Таке положення часто призводить до негативних наслідків і незадоволеності підсумками консультаційних проектів, тому що, по-перше, клієнт може взагалі не сприймати готових рішень, якщо вони не вироблені разом з ним, по-друге, деяка істотна інформація не може бути отримана консультантом без активного діалогу із представниками клієнтської організації. Крім того, в Україні у зв'язку з низькою кваліфікацією менеджерів при використанні консалтингу впровадження часто плутають із одержанням конкретного результату від

консалтингового процесу, причому останній зводиться звичайно до грошового вираження. Така точка зору не завжди прийнятна у консалтингу.

## **Тема 2. Становлення та розвиток світового ринку консалтингових послуг**

- 2.1. Історія виникнення консалтингу
- 2.2. Аналіз світового ринку консалтингових послуг
- 2.3. Міжнародні організації з консультування

### **2.1. Історія виникнення консалтингу**

Виникнення консалтингу пов'язане із зародженням наукового управління у другій половині XIX ст. З одного боку, становлення цієї сфери бізнесу було засноване на виявленні й описі різних методів і принципів консультування. З іншого – підприємець повинен був сам відчутти незадоволеність своїм положенням і бажання вдосконалювати свої справи та методи управління. Консультування на основі теорії наукового управління концентрувалося на питаннях продуктивності й ефективності роботи фабрики, раціональної організації праці та зниження витрат виробництва. Таке консультування називали організацією виробництва, а консультантів - експертами з ефективності. На початку XX ст. область діяльності консалтингу розширилася, з'явилися перші професійні консультанти, такі, як Фредерік Тейлор, Артур Д. Літл, Тоуерс Перрін і Гарріштон Емерсон. Останні двоє заснували перші консалтингові фірми. У 1914 р. у Чикаго Едвін Буз заснував службу ділових досліджень Booz Allen & Hamilton («Буз-Аллен енд Гамільтон»). З'явилися консалтингові фірми з управління людськими ресурсами, з управління збутом і маркетингом, а також з управління фінансовими ресурсами. У 1925 р. Джеймс О. Маккінзі й Ендрю Томас Карні у партнерстві заснували фірму, що дала згодом початок двом найбільшим у світі консалтинговим фірмам – McKinsey&Company і A. T. Kearney (А.Т. Карні).

У 1920-30 рр., після Великої депресії, управлінський консалтинг завоював визнання у всіх промислово розвинених країнах. Однак його обсяги й області застосування залишалися обмеженими. Його послугами користувалися в основному великі промислові фірми. Разом з тим з'явився попит на консультування державного сектору й військового комплексу, що відіграло важливу роль під час Другої світової війни.

Реальне ж становлення галузі як самостійної сфери бізнесу відбулося тільки в 1950-і рр. Післявоєнний період називають «золотими роками» консультування. Саме в той час попит на консалтингові послуги почав зростати особливо інтенсивно. Пояснювалося це післявоєнним будівництвом, зростанням ділової активності, прискоренням науково-технічного прогресу, інтернаціоналізацією промисловості, торгівлі та фінансів. Більшість консалтингових фірм, створених у ті роки, існують і в цей час та займають

лідуючі позиції. З тих пір консультування розвивається надзвичайно швидкими темпами, набагато швидше, ніж старі галузі економіки та ті, що виникли зовсім не давно. Разом з тим оцінка масштабів і динаміки розвитку світової консалтингової індустрії дотепер є досить непростою справою, оскільки експерти ніяк не можуть домовитися про те, як визначати її межі.

Інтерес становить сама еволюція підходів до визначення цих меж, що у значній мірі є відображення істотних змін, які періодично відбуваються в рядах численних учасників індустрії управлінського консалтингу. Фахівці відзначають, що найбільш вузькі дефініції управлінського консалтингу включають туди тільки діяльність легендарної McKinsey&Company і її конкурентів зі стратегічного консультування, таких, як Bain («Бейн»), Boston Consulting Group («Бостон Консалтинг груп») та ін. До них часто зараховують і найстаршу консультаційну фірму Arthur D. Little («Артур Д. Литтл»). Однак стратегічний консалтинг – не єдина сфера інтересів і діяльності подібних фірм. Формування управлінського консультування як самостійної індустрії починалося з вирішення класичних проблем стратегічного менеджменту, різних аспектів корпоративної стратегії, проведення стратегічних досліджень ринку, планування великих організаційних перетворень.

У 1990 р. у Західній Європі працювало 43 тис. консультантів з управління, економіки й фінансів; обсяг наданих ними послуг становив близько 5 млрд дол., а в 1995 р. тільки в Німеччині налічувалося 44,2 тис. консультантів. Обсяг наданих ними послуг тільки в цій країні досяг 9,7 млрд дол. У Великобританії за останні роки чисельність консультантів по управлінню також зросла в кілька разів. Продуктивність на одного консультанта (оплата одного консультанта), за даними FEASO, в 1996 р. склала: у Німеччині – 219,4 тис. дол.; у Швейцарії – 206,8 тис. дол.; у Данії – 180,1 тис. дол.; в Угорщині – 43,3 тис. дол. Широке поширення консалтингу привело до того, що у США в 1970-і рр. на кожні 100 керівників у промисловості доводився 1 консультант. Зростання числа консультантів привело до того, що в 1980-і рр. з'явився навіть термін «консультантоозброєність», що визначається відношенням загального числа жителів країни до числа консультантів.

Навіть у періоди спаду загальної ділової активності консалтинг розвивається. Додатковим свідомством цього є зростаюча в цей час потреба консалтингових фірм як у фахівцях, так і в обслуговуючому персоналі.

Характерною рисою розвитку управлінського консалтингу, починаючи із другої половини 1960-х рр., стало активне впровадження в галузь найбільших аудиторських фірм. Число найбільш великих і представницьких з них завдяки гігантським злиттям послідовно зривалося до «великої вісімки» на початку 1980-х рр., «шістки» – на початку 1990-х та «п'ятірки» і навіть «четвірки» – в наші дні. До 2001 року до «великої п'ятірки» відносили: PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young, KPMG, Deloitte Touche Tomatsu (DTT), Arthur Andersen.

У країнах Східної Європи консалтингова діяльність активно розвивалася в 1950-і рр. і була практично закрыта в більш пізній період під впливом монополізації виробництва та виключення конкуренції на ринку. Крім того,



необхідність у залученні зовнішніх консультантів знижувалася завдяки широкій мережі науково-дослідних, проектно-конструкторських і технологічних служб. Однак уже наприкінці 1960 – на початку 1970-х рр. почали з'являтися нові консалтингові фірми. Звичайно вони створювалися на базі університетів і інститутів. Консультуванням також почало займатися багато госпрозрахункових науково-дослідних і проектно-конструкторських організацій. З кінця 1970-х рр. створюються малі підприємства, що спеціалізуються в наданні консалтингових послуг.

Спочатку вони одержали розвиток в Угорщині, а трохи пізніше в Болгарії, Польщі та Чехословаччині. Крім того, створювалися спільні консалтингові фірми за участю закордонного капіталу, а також фірми при громадських організаціях, науково-технічних товариствах, союзах. Державні реформи позитивно вплинули на розвиток консалтингу. Розширення самостійності економічних суб'єктів і значна децентралізація вирішення соціально-економічних питань створили умови для виникнення інституційних форм консультування. У цей час у перерахованих вище країнах консалтингова діяльність розгорнулася в повному обсязі, а ринок таких послуг у даних країнах проявляє істотні ознаки розвиненого ринку.

У травні 1987р. у Парижі відбулася Всесвітня конференція консультантів з управління. У ній взяли участь консультанти з 231 кон-салтингової фірми з Великобританії, США, Аргентини, Австралії, Бельгії, Бразилії, Голландії, Данії, Канади, Китаю, ФРН, Фінляндії, Франції, Ісландії, Індії, Ірландії, Італії, Японії, Монако, Норвегії, Португалії, Іспанії, Швеції, Швейцарії й Філіппін. Ця конференція відкрила нову еру розвитку консалтингу. І саме в наступні роки спостерігалось особливе зростання консалтингових послуг в усьому світі.

Крім першої, проведеної в Парижі (1987), були проведені конференції: у Нью-Йорку (1990), Римі (1993), Йокогамі (1996), Берліні (2000), Варшаві (2004) та ін. У документах 4-го Всесвітнього конгресу консультантів констатується, що консалтинг уже є всесвітньою галуззю економіки – індустрією, яка перебуває у процесі становлення.

На думку професора Дж. Уілкінсона (штат Арізона, США), управлінський консалтинг матиме такі ознаки:

- по-перше, буде ще більш спеціалізованим. Консалтингові фірми послідовно будуть вводити нові спеціалізації, так само як виробничі підприємства впроваджують виробництво нових продуктів. В останні роки деякі фірми виробили або підсилили кілька спеціалізованих областей. Перша з них – це фінансове моделювання, використання програмного забезпечення. Друге – використання клієнтом одного й того ж консультанта. Цей консультант надає консалтингові послуги з усіх аспектів діяльності клієнтської організації. Третя область – асистування на великих проектах, що тривають від року й більше;

- по-друге, діючі консультанти будуть більш тісно взаємодіяти з факультетами бізнес-шкіл, використовуючи результати досліджень, проведених у цих академічних інститутах. У відповідь вони будуть забезпечувати ці дослідження необхідними матеріалами;

- по-третє, консалтингові фірми або будуть залишатися дрібними й спеціалізуватимуться на якійсь одній області, або стануть досить великими й будуть пропонувати широке коло спеціалізацій;
- по-четверте, кількість консультантів, що не є співробітниками консалтингових фірм, буде продовжувати зростати, оскільки вони пропонують якісні послуги за меншу ціну. Але вони не зможуть витіснити штатних консультантів, які надають більш об'єктивні послуги;
- по-п'яте, оскільки число консультантів збільшується, вони розробляють більш нові способи позиціонування своїх послуг.
- по-шосте, кращі випускники бізнес-шкіл будуть залучатися в професію управлінського консультанта.

Якщо ж говорити про темпи та характер розвитку управлінського консалтингу, то щодо цього серед фахівців немає єдиної думки. Одні з них стверджують, що галузь буде розвиватися в такому ж прискореному темпі і в найближчі десятиліття. Менш оптимістичні дослідники говорять про те, що швидкі темпи розвитку можуть зберегтися тільки для досить вузької групи найбільших консалтингових фірм, які зуміють освоїти й запропонувати клієнтам повний набір продуктів управлінського консультування. Реальний розвиток галузі, як відзначають інші дослідники, навряд чи буде відповідати цим крайнім сценаріям, а скоріше продемонструє усереднений варіант, що базується на комбінації зазначених тенденцій.

Таким чином, очевидна тенденція до посилення домінування глобальних за розмахом діяльності й широко диверсифікованих відносно пропонованих консалтингових продуктів найбільших фірм не призводить до відмирання дрібних і середніх спеціалізованих фірм. Вони продовжують успішно знаходити свої ніші на національних ринках консультаційних послуг. Зберігається величезний потенціал зростання для транснаціональних лідерів світового консалтингу.

## **2.2. Аналіз світового ринку консалтингових послуг**

У консалтингу, як і в будь-якій іншій сфері бізнесу, є великі, середні та дрібні фірми. З чисельністю фахівців і обсягом річного обороту послуг 2% із загального числа фірм можна вважати великими, близько 11% 32 фірм – середніми, а 87% фірм – дрібними. Світовий ринок управлінських консультаційних послуг при цьому поділений у такий спосіб: 2% великих консалтингових фірм обслуговують 66 % клієнтських організацій, 11 % середніх фірм – 25%, 87% дрібних фірм – 9% світового ринку консалтингових послуг. Велика фірма має у складі персоналу від 300 до 30 тис. професіоналів і річний дохід – від 70 млн до 30 млрд дол. У середній фірмі працює від 100 до 300 професіоналів, генеруючи річний дохід до 50 млн дол. Дрібні фірми – це фірми, в яких зайнято в середньому 4 професійних консультанти та річний дохід становить не більше 0,5 млн дол. Переважна більшість усіх консультаційних фірм є дуже невеликими та найчастіше складаються всього з

однієї людини. Однак, незважаючи на те, що більшість консалтингових фірм дрібні, основна маса всіх консультантів працює у великих фірмах. У США, наприклад, близько  $\frac{3}{4}$  консультантів працює в фірмах із чисельністю персоналу більше 100 чоловік. На частку таких фірм припадає  $\frac{3}{4}$  загального доходу, одержаного в цій галузі у США.

У 2008 році світовий ринок консалтингових послуг оцінюється у 215 млрд євро (близько 300 млрд дол.), а європейський ринок – у 82,9 млрд євро.

За даними New York Times, 15% підприємств користуються послугами консультантів на регулярній основі та 35% звертаються за допомогою до консультантів в разі потреби.

Відповідно до досліджень підприємства, що витрачають більше коштів на консалтинг, вважають отримані послуги більше корисними, ніж підприємства, які витратили на консалтинг менше коштів. Особливо цікаво, що підприємства, які наймають консультантів, найчастіше незадоволені таким:

- пропозиція «консервативних» (уже відомих) рішень за великі гроші;
- ігнорування думки клієнта;
- надання рекомендацій, які важко запровадити в життя.

Найбільшими представниками світового ринку консалтингових послуг є фірми «Великої п'ятірки»: PricewaterhouseCoopers (PwC) («Прайсуотерхаус-куперз»), Deloitte Touche Tomatsu (DTT) («Делойт Туш Томацу»), Ernst & Young («Ернст енд Янг»), KPMG («КПМЖ»), Arthur Andersen («Артур Андерсен»), а після 2001 року «Великої четвірки».

PricewaterhouseCoopers (PwC) очолила рейтинг консалтингових фірм в області бізнес-консультування у 2008 році. У фірмі працює більше 155 тис. співробітників, її дохід склав 28,2 млрд доларів у 2018 році. Офіси PwC розташовані в 153 країнах.

В Ernst & Young (EY) працює більше 135 тис. співробітників, її дохід склав 24,5 млрд доларів у 2018 році. 709 офісів фірми розташовані в 140 країнах світу.

У KPMG працює більше 137 тис. співробітників, її дохід склав 22,69 млрд доларів у 2018 році.

Поряд з міжнародними консалтинговими фірмами є й великі фірми загального профілю, що спеціалізуються в певному регіоні або країні. Вони можуть бути як місцевими, так і іноземними. Крім спеціалізації в напрямках консалтингу, існує цілий ряд фірм, які орієнтуються на клієнтів з певних галузей. Наприклад, велика міжнародна консалтингова компанія SH&E (Simat Helliesen & Eichner), що має ряд проектів у країнах СНД, спеціалізується винятково на авіапідприємствах. Консалтинг в області авіабізнесу є основним видом діяльності й ряду невеликих регіональних фірм, таких, як Atlas Project Management («Атлас Проджект Менеджмент») і Avia International Ltd («Авіа Інтернешнл Лімітед»), більшість клієнтів яких – авіапідприємства колишніх союзних республік.

У цілому сектор консалтингових послуг розвивається випереджальними темпами порівняно з іншими галузями світової економіки. Особливий розвиток ринку консалтингових послуг очікується у країнах Центральної й Східної Європи, СНД і Китаю. Як найбільш перспективний ринок з погляду обсягу попиту розглядається Китай.

### 2.3. Міжнародні організації з консультування

Професійні консалтингові асоціації існують у цей час у 42 країнах світу. Звичайне членство в них є корпоративним, тобто вони поєднують не індивідуальних консультантів, а консалтингові фірми. Індивідуальні консультанти створили спеціальні форми об'єднань, які називаються інститутами менеджмент-консалтингу. Національні консалтингові інститути об'єднані в Міжнародну раду консалтингових інститутів зі штаб-квартирою в Торонто (Канада).

Існують дві основні міжнародні професійні об'єднання консалтингових фірм:

1. Європейська федерація асоціацій з економіки й управління (FEASO). Вона була заснована в 1960 р. у Парижі, а в 1991 р. її штаб-квартира була перенесена в Брюссель. У цей час членами FEASO є 25 національних асоціацій країн Європи (по одній від кожної країни, в тому числі 17 – із країн Західної Європи та 8 – із країн Центральної й Східної Європи). Асоціації – члени FEASO – включають 1 200 консалтингових фірм, що нараховують більше 12 000 консультантів.

2. Асоціація менеджмент-консалтингових фірм (АСМЕ). Вона заснована в 1929 р. і є найстаршою у світі консалтинговою асоціацією. Будучи споконвічно національною асоціацією консалтингових фірм США (АСМЕ), у середині 1990-х рр. вона де-факто позначила себе як міжнародну асоціацію, увівши у свою назву підзаголовок «Всесвітня асоціація консалтингових фірм». На відміну від FEASO АСМЕ поки не є міжнародною асоціацією, а виступає транснаціональним об'єднанням, тому що її міжнародний статус ґрунтується на тому, що членами цієї організації є найбільші американські консалтингові фірми, які мають філії практично у всіх регіонах світу.

Головними статутними завданнями професійних асоціацій і інститутів консультантів виступають забезпечення й гарантування високої якості консалтингових послуг і професійного поведіння своїх членів.

Крім професійних консалтингових асоціацій, існують також організації, у які консультанти включаються поряд з іншими фахівцями в області менеджменту: викладачами, професійними менеджерами й т. д. До таких організацій відносяться Європейський фонд розвитку менеджменту (EFMD), Асоціація розвитку менеджменту країн Центральної і Східної Європи (SEEMAN), Американська асоціація менеджменту та ін.

Міжнародна допомога професійних об'єднань Україні є однією з форм консалтингу. Ця допомога почала надаватися лише з кінця 80-х – початку 90-х

років ХХ ст., причому спочатку на недержавній основі (різними приватними фондами: Сороса, радянсько-американських ініціатив і т. д.).

Перша офіційна програма з надання технічної допомоги СРСР на державній основі була прийнята у грудні 1990 р. Комісією Європейських співтовариств, а відбір конкретних проектів за нею почався лише в 1991 р. До цього технічна допомога з боку міжнародних організацій і закордонних держав не надавалася й не могла надаватися через наявність політичних, ідеологічних і економічних причин.

Існуючі професійні об'єднання, які допомагали Україні, можна розділити (за джерелами) на такі групи:

- 1) допомога міждержавних організацій;
- 2) допомога урядів і місцевих органів влади окремих закордонних держав;
- 3) допомога неурядових організацій.

На надання допомоги Україні за всіма перерахованими вище джерелами виділяється (приблизно) 1 млрд дол. на рік. Однак донедавна основна частка цих коштів витрачалася тільки на оплату послуг закордонних консультантів і викладачів, тобто у грошовій формі кордонів України ця допомога не перетинала.

Зміни у формах сприяння почалися в 1993–1994 рр., коли рядом організацій стали прийматися рішення про виділення коштів не тільки закордонним, але й українським консультантам і викладачам. Першими щодо цього були недержавні фонди (зокрема, фонд Сороса), потім міжнародні організації (ЄС, Всесвітній банк). У цей час значна частина української наукової і науково-дослідницької діяльності у сфері економіки й управління фінансується із закордонних джерел.

З 1993 р. почали в масовому порядку здійснюватися консалтингові та тренінгові проекти. Технічна допомога СНД із боку ЄС проводиться за програмою TACIS (Технічне сприяння Співдружності незалежних держав – із грудня 1990 р.). Збільшилася кількість приватних фондів, що здійснюють консультаційну й тренінгову допомогу.

Активізувалася допомога з боку урядів закордонних держав, зокрема, до них додалися такі країни, як Канада, Японія, Швейцарія та ін. У великих масштабах надавалася урядова допомога США. Охарактеризуємо три основні групи джерел одержання Україною технічної допомоги.

*Перша група (допомога міждержавних організацій)*

- Європейський Союз. ЄС здійснює моніторинг і оцінку результативності консультаційних та тренінгових проектів у рамках технічної допомоги за власною методикою, виділяючи для цього групи відповідних консультантів-інспекторів. Найбільш великими проектами технічної допомоги, прийнятими для України з боку ЄС, були: підтримка Українського центру приватизації; консультування в області банківської справи; підтримуючі центри для підприємств; проект розвитку фінансових інститутів.

В індикативній програмі TACIS для України виділялися такі пріоритетні напрямки (загальна сума допомоги з 1994 р. становила близько 1,1 млрд дол):

- реорганізація й розвиток підприємств;
- підтримка сільськогосподарського сектора;
- капіталізація військової конверсії;
- людські ресурси;
- енергетика;
- екологія;
- наука;
- транспорт.

- Світовий банк (Міжнародний банк реконструкції й розвитку – МБРР).

Почавши активно здійснювати проекти технічної допомоги Україні, на першому етапі й виділивши на ці цілі відразу досить великі суми, Світовий банк продовжує нарощувати їх і на наступних етапах.

- Європейський банк реконструкції й розвитку (ЄБРР) здійснює свою діяльність у тісному контакті із програмою TACIS. Ряд проектів у рамках TACIS фінансується безпосередньо через ЄБРР (наприклад, центри підтримки підприємств). Відмінність діяльності ЄБРР від ЄС у цій області полягає в тому, що банк фінансує не тільки технічну допомогу, але й безпосередньо інвестиції в українську економіку (через систему венчурних фондів), розглядаючи консалтингові та тренінгові послуги як заходи щодо створення умов для таких інвестицій.

- Міжнародна організація праці (МОП) допомагає в дослідженні питань менеджменту й консалтингу, а також у виданні книг із цих питань.

*Друга група (допомога урядів і місцевих органів влади окремих закордонних держав)*

- Уряд Великобританії здійснює діяльність через Британський урядовий фонд ноу-хау.

- Уряд Німеччини працює в області тренінгу. Зокрема, він здійснює у співробітництві із програмою TACIS великий проект у сфері перепідготовки офіцерів, що звільняються в запас із Української армії.

- Уряд США проводить свою діяльність через три основних урядових органи (з 1991 р. обсяг фінансування становив близько 3 млрд дол.):

Агентство США з міжнародного розвитку (АМР США) є найбільш масштабним каналом технічної допомоги з боку уряду США. Відмінність проектів технічної допомоги, що здійснюється через АМР, від проектів у рамках програм ЄС і Всесвітнього банку полягає у більш швидкому їх наданні. Строк від одержання заявки до надання фінансування по лінії АМР в Україні становить близько 6 місяців (на відміну від ЄС і Всесвітнього банку, в яких цей строк становить 2–2,5 роки). Інша відмінність надання технічної допомоги через АМР – більш великий, ніж по лінії TACIS, розмір субсидування проектів; Інформаційна служба США (ЮСИС);

Американський корпус миру. Через нього здійснюються проекти технічної допомоги, що фінансуються урядом США, але використовується праця добровольців (тобто осіб, що не одержують безпосередньо гонорар за свою роботу, їм виплачуються тільки відрядні).

- Уряд Японії активізує свою діяльність у напрямку здійснення тренінгових програм підтримки нових економічних структур і малого бізнесу.
- Уряд Канади надає технічну допомогу на двосторонній основі, в основному не прямо, а через КЕСО – Канадську службу технічного сприяння, що має статус неурядової некомерційної організації, але частково фінансується Канадським агентством міжнародного розвитку (з 1991 р. обсяг фінансування становив близько 261 млн дол.).

### *Третя група (допомога неурядових організацій)*

Неурядові організації як джерело технічної допомоги Україні представлені приватними фондами й іншими некомерційними організаціями, в основному із США та Німеччини.

- У США налічується 69 американських неурядових організацій, що здійснюють технічну допомогу Україні.

Приклади їх діяльності:

Фонд Сороса (США) (наприклад, розвиток наукових досліджень в Україні);

Корпус громадян за демократію (США) – неурядова організація, в яку входить ряд корпорацій США й окремих громадян. Здійснив дві програми для України: програма технічного співробітництва; програма розвитку підприємництва;

Американська асоціація юристів поєднує 15 тис. юристів США. Підготовлено дві програми: ініціатива з розвитку демократії для СНД; законодавчі реформи в СНД. У цих програмах передбачаються на некомерційній основі розробка проектів законів, консультування по створення громадських організацій і реформ управління.

- Німеччина: Фонд Еберта, Фонд Аденауера, Фонд Карла Дуйсберга (Інвент).
- Канада: Канадська служба технічного сприяння (КЕСО).

У кожній з перерахованих організацій розроблена спеціальна процедура подачі та правила відбору заявок на технічну допомогу.

## **Тема 3. Поняття і сутність податкового консалтингу, його види та напрямки**

- 3.1. Сутність, мета й критерії податкового консультування.
- 3.2. Основні принципи податкового консультування
- 3.3. Види та напрямки податкового консалтингу

### 3.1. Сутність, мета й критерії податкового консультування

Сутність податкового консультування у більшості країн світу визначається однаковим чином. Вона полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо.

У дослівному перекладі з латинської мови, консультування можна розглядати як нарада або надання порад (*consultans* – радник). Якщо опустити стилістичні та семантичні відмінності між різними видами консультування, можна виділити два основних підходи до розкриття поняття «консультування»:

Перший розглядає консультування з функціональної точки зору. Зокрема Арлен Скотт тлумачить консультування як різновид форми надання допомоги по відношенню змісту, процесу рішення або побудови завдання (або ряду завдань), при якій консультант не виконує задачу самостійно, а лише надає допомогу щодо її виконання.

Другий підхід розглядає консультування як самостійні професійні послуги і робить акцент на вимогах, яким ці послуги повинні відповідати. В контексті цього, Ларрі Грейнер зазначає, що управлінське консультування є набором послуг, що надаються спеціально навченими з відповідною кваліфікацією особами, які в об'єктивній та незалежній манері допомагають клієнту виявити і проаналізувати проблеми даної організації і рекомендують вирішення цих проблем, а також, при необхідності, надають допомогу в реалізації запропонованих рішень.

Комплексний підхід до тлумачення податкового консультування висвітлено в поглядах Ф. Гудкова як процес надання особам, які є платниками податків і зборів консультаційних, інформаційних, представницьких послуг з питань обчислення та сплати податків і зборів встановлених податковим законодавством; представлення форм податкової звітності; захисту прав та інтересів платників податків та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування).

На думку Р. Буссе сутність податкового консультування полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо.

В Податковому кодексі України під податковим консультуванням розуміється допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.



Зазначене визначення першочергово зосереджено на нормативних принципах та звуження кола податкових консультантів, проте часто у податковій практиці спостерігаються обставини що потребують ситуативного підходу або звернення до інших фахівців.

В проєкті Закону України «Про податкове консультування в Україні» сутність податкового консультування висвітлено як вид професійної діяльності щодо надання замовнику (особі яка потребує консультацій) на оплачуваній основі послуг, сприяння належному виконанню платниками податків, платниками зборів, податковими агентами та іншими особами обов'язків, передбачених законодавством про податки і збори.

Перевагами даного визначення можуть бути спроби виділення податкового консультування в окрему сферу діяльності та акцентування на дотриманні законодавства з питань оподаткування. Тим не менше, існують певні тези, що потребують врегулювання, зокрема сама сутність визначення носить загальний характер, наголошується на платних послугах, відсутні гарантії для замовників, не передбачено захисту їхніх інтересів.

Податкове консультування як різновид професійної діяльності, націленої на співпрацю фахівця з питань оподаткування та клієнта щодо врегулювання різнобічних аспектів податкової політики, яка передбачає пошук оптимальних варіантів та гарантує законність їх реалізації.

Мета податкового консультування – сприяти підготовці кваліфікованих спеціалістів, які володіють новим управлінським мисленням і знанням того, як залежно від ситуації надати ефективну податкову консультацію використовуючи працю, інтелект, мотиви поведінки людей і специфіку податкового законодавства. Висвітлюючи власну точку зору на головну мету консультування слід зазначити, що вона має проявлятися у формулюванні обґрунтованих роз'яснень та умінні донесення раціональних підходів щодо вирішення необхідного завдання чи ситуації, визначення шляхів і способів їх реалізації. Розвиток податкового консультування необхідний для налагодження партнерських відносин між фіскальними органами та суб'єктами оподаткування.

### **3.2. Основні принципи податкового консультування**

Опис консультаційної діяльності в основному будується на припущенні, що консультант з податків і зборів діє як підприємець. У той час як аналіз сформованого українського і міжнародного досвіду показує, що є позитивні результати організації системи податкового консультування як в рамках органів державної влади, так і в самій організації.

Основною метою діяльності у сфері податкового консультування є робота фахівців на найвищому рівні, що забезпечує якісне виконання завдань, поставлених замовником, і задоволення суспільних інтересів.

Для досягнення зазначених цілей консультант повинен слідувати принципам податкового консультування.

1) Знання та досвід. Знання податкового консультанта не вичерпуються тільки знаннями нормативних правових актів з оподаткування. Податковий консультант повинен вміти аналізувати судову практику, володіти знаннями ненормативних правових, роз'яснювальних актів. Податковий консультант також має володіти знаннями бухгалтерського обліку, аналізувати фінансові операції. Сукупність цих знань допомагає надавати платнику податків послуги одночасно з різних напрямків діяльності, пріоритетною серед яких має бути податкова галузь. Податкові консультанти вправі прийняти на себе проведення усних або письмових консультацій.

Але і в тому, і в іншому випадку слід мати на увазі, що зміст консультацій має бути повним та вичерпним, в цьому податковому консультанту допомагають не тільки знання, а й досвід роботи. Відповідь на запит платника податків повинна бути обґрунтованою, розгорнутою, з посиланням на нормативно-правові документи.

Консультанту слід представити платнику податків повний опис ситуації, представивши всі можливі позиції з питання із зазначенням наслідків по кожному з можливих варіантів поведінки платника податків. Така відповідь має містити в собі аргументацію, яку платник податків зможе використовувати вступаючи в податкові правовідносини, в тому числі у разі можливого звернення до суду. Водночас платник податку приймає рішення про свої подальші кроки самостійно, оскільки відповідно до цивільного законодавства підприємницька діяльність – це діяльність, здійснювана на свій страх і ризик. Однак при консультуванні фахівець обмежений наданими йому клієнтськими відомостями, документами і матеріалами, тому зміст і якість консультації залежить від повноти і достовірності цих даних, документів і матеріалів.

2) Професійна компетенція. Професійна компетентність податкового консультанта ґрунтується на вмінні чітко визначати сферу своєї компетенції і можливостей. Якщо у консультанта є думка, що проблема клієнта не може бути повністю вирішена консультантом, то доцільніше відразу відмовитися від надання послуги. Бажання укласти договір про надання послуги не повинно превалювати над чіткою оцінкою ситуації. Клієнт оцінить вміння консультанта відмовлятися від тієї роботи, що на початкових етапах не може мати позитивного результату.

Дуже важливо податковому консультанту продемонструвати вже на стадії формування комерційної пропозиції знання бізнесу клієнта, сфери його діяльності, досвід успішної роботи у цій аналогічній сферах діяльності, готовність представити дієву пропозицію в письмовій формі. До важливих факторів професійної компетенції консультанта необхідно віднести володіння стандартними методиками опрацювання аналогічних проблем і наявність відповідного інструментарію. Стандартні підходи дозволяють продемонструвати об'єктивність у вирішенні проблем клієнта, але часто клієнт оцінює саме вміння вирішувати нестандартні завдання.

Професійна компетенція в податковому консультуванні має враховувати той аспект, що клієнт при зверненні до податкового консультанта не може чітко сформулювати свою проблему. Тому клієнт сподівається, що фахівець самостійно зрозуміє суть проблеми. У такій ситуації особливо важливо консультанту допомогти клієнту сформулювати суть проблеми і виробити загальний алгоритм її вирішення.

Також слід зазначити, що професійна компетентність податкового консультанта визначається вмінням представити клієнтові різні варіанти вирішення проблем, сформулювати вигоди і переваги, які можуть бути отримані в результаті розв'язання проблеми, проаналізувати ризики і несприятливі наслідки, які можуть виникнути в зворотній ситуації.

Професійна компетентність податкового консультанта ґрунтується на здійсненні освітньої та наукової роботи в професійній сфері, наявності публікацій з досліджуваних проблем податкового консультування, постійному підвищенні своєї кваліфікації.

3) Неупередженість та об'єктивність. Багато великих організацій мають спеціальні підрозділи податкових консультантів, інші організації вважають за необхідне звертатися до фахівців, що не перебувають у штаті організації, в обох випадках важлива неупередженість і об'єктивність консультанта. Не рідко звернення платника податків до фахівця в галузі оподаткування супроводжується скаргами на суперечливість податкового законодавства.

При наданні послуг податковий консультант часто спілкується з представниками різних структурних підрозділів організації клієнта. Наприклад, рішення завдань податкового планування вимагає залучення до роботи не тільки підрозділи бухгалтерської служби, а й фінансового відділу.

У неупередженому і об'єктивному консультуванні допомагає розробка єдиних методик щодо вирішення конкретних проблем, які використовуються з урахуванням специфіки наявних проблем і поставлених завдань.

4) Сумлінність. Складнощі становлення податкової системи, що супроводжуються не тільки змінами на мікрорівні, а й протиріччями податкового законодавства, арбітражною судовою практикою щодо розгляду спорів з питань податкового законодавства тощо. Ці проблеми призводять до того, що податковий консультант повинен не тільки добре

розбиратися в податковому законодавстві, знати судову арбітражну практику, а й уміти при наданні послуги використовувати свої знання і досвід, а також виробити з певних питань свою думку, засновану на знаннях і досвіді.

Проблеми, з якими звертається клієнт до податкового консультанта, рідко мають однозначне рішення, найчастіше доводиться при їх аналізі виробляти разом з клієнтом цілий ряд альтернативних рішень, вибрати з них найбільш вигідні з точки зору клієнта і законодавства. Відповідно сумлінність консультанта визначатиметься комплексністю розгляду та опрацювання самої проблеми клієнта, повнотою аналізу можливих варіантів рішень і повнотою допомоги при виборі остаточного рішення.

Консультації, засновані на знаннях і досвіді, професійної компетенції, визначатимуть якість надання послуг. В цьому аспекті необхідно враховувати конфлікт сторін оподаткування. Платник податків бажає максимально знизити податковий тягар, а державі необхідно максимізувати податкові доходи. Тому консультант повинен діяти в інтересах платника податків, але виключно в межах податкового, цивільного і кримінального законодавства.

5) Конфіденційність. Укладаючи договір з податковим консультантом, клієнт розуміє, що допомоги у вирішенні проблем супроводжується розкриттям фінансової інформації організації, часто розкривається в процесі консультації комерційна таємниця – все це вимагає забезпечення конфіденційності від податкового консультанта.

У процесі переговорів з клієнтом податковий консультант зобов'язаний сформулювати питання конфіденційності максимально чітко, а надалі прописати його в контракті, якщо такий матиме місце.

6) Економічна результативність. Податковий консультант найчастіше зацікавлений в укладенні договору з клієнтом, тому виникає подвійність при визначенні вартості надаваних послуг. Консультанту необхідно знайти компроміс між бажанням отримати максимально можливу суму і збереженням клієнта. У вирішенні цієї проблеми допоможе калькуляція витрат, яка визначає орієнтовну вартість послуг у режимі реального часу за запитом, тоді консультант може чітко назвати вартість своїх послуг і можливий порядок витрат на вирішення поставлених завдань і принципів формування своєї винагороди. Можна надати право клієнтові самостійно сформувати вартість консультаційного проекту в залежності від потреб та фінансових можливостей організації або рекомендувати обсяг консультаційних послуг виходячи з фінансових можливостей організації.

### **3.3. Види та напрямки податкового консалтингу**

Послуги з податкового консультування можна розділити на наступні напрямки:

1. Податкові консультації.
2. Податкові експертизи.
3. Складання документів.
4. Представлення інтересів платника податків.
5. Ведення справ платника податків
6. Оптимізація поточних податкових виплат і податкове планування.

Кожне з цих напрямків може поділятися ще на кілька видів послуг.

Податкові консультації - це, в основному, відповіді консультанта на питання, сформульовані самим клієнтом.

Податкові експертизи - процедури, спрямовані на перевірку або дослідження об'єктів (декларацій, господарських операцій тощо) за завданням клієнта з метою встановлення податкових наслідків і можливої подальшої податкової оптимізації.

Складання документів. Складання документів підрозділяється на: складання податкових документів (декларацій, розрахунків).

Представлення інтересів платника податків включає: представництво з усіх питань в податкових органах.

Ведення справ платника податків підрозділяється на: ведення та відновлення податкового обліку.

Оптимізація оподаткування - це не схеми приховування податків, а, навпаки, побудова реальних легальних схем, за якими підприємство може працювати, не перебуваючи в протиріччі з законом при цьому оптимізуючи свої податки.

Сучасна сфера консультування в області економіки і менеджменту, як це було показано в попередніх розділах, досить широка. Особливим попитом користуються такі види консультацій, як:

- податкові;
- бухгалтерські;
- юридичні;
- по роботі з цінними паперами;
- в сфері управління кадрами і бізнесом.

Існуючі на практиці форми консультування також дуже різноманітні: письмові відповіді на питання, усні консультації, проведення консультаційних семінарів та інші.

Однак, незважаючи на все різноманіття видів і форм консультаційних послуг, а також суб'єктів їх надають, порядок юридичного оформлення, відображення в бухгалтерському та податковому обліку однакові. Відмінності можуть бути виділені лише за видами консультацій, та й то незначні.

Одним з основних напрямків податкового консультування є інформування платників податків про існуючі в Україні податки, про порядок їх розрахунку та строки сплати, розробка рекомендацій і порад з побудови системи податкового обліку, роз'яснення по взаємозв'язкам між податковими базами різних платежів.

Наступним напрямком податкового консультування є проведення роз'яснень за чинним податковим законодавством, так як основна частина господарюючих суб'єктів і фізичних осіб з-за недостатнього рівня економічної підготовленості не в змозі самостійно правильно застосувати встановлені норми.

У ситуації, що склалася виникає потреба в послугах податкових консультантів, напрямками діяльності яких поряд з роз'ясненнями податкового законодавства являють також навчання платників податків не тільки правильному розрахунку податкової бази по кожному податку, порядку заповнення податкових декларацій, а й податкового планування.

Практика показала, що в даний час найбільш затребуваними є консалтингові послуги за наступними напрямками:

- застосування податкових пільг;
- оптимізація податкових платежів;
- податкове планування.

#### **Тема 4. Характеристика ринку консультаційних послуг в галузі оподаткування в Україні**

Різноманітність клієнтів і ринків, проблем і завдань, ресурсів і можливостей, підходів і методів, а також осіб, які беруть участь в процесі управління конкретною фірмою, стало причиною наявності різних видів консультантів.

Особами, що професійно надають послуги з податкового консультування, можуть бути економісти, юристи, професійні бухгалтери, аудитори. Професійні послуги з податкового консультування полягають в розробці фахівцем рекомендацій щодо правильного визначення об'єкту оподаткування і оподаткування та податкової бази, своєчасності обчислення і сплати податків та зборів, грамотному застосуванню законодавства про податки і збори, а також в представленні інтересів замовника у відносинах з податковими органами, митними органами, органами позабюджетних фондів та іншими учасниками відносин, регульованих законодавством про податки і збори.

До осіб, професійно надають послуги з податкового консультування, відносяться фізичні особи - консультанти з податків і зборів (податкові консультанти) і юридичні особи, тобто організації (податкові консультації).

Податковий консультант - фахівець, що володіє сукупністю юридичних, фінансових та економічних знань і має відповідний кваліфікаційний атестат.

Чим складніша ситуація, тим більш різноманітна допомога потрібна керівнику на всіх стадіях підготовки, розробки і реалізації планів щодо вирішення проблеми. Ця допомога може бути надана і фахівцями з числа працюючих на підприємстві, але безпосередньо не беруть участі в процесі підготовки і прийняття рішень. Якщо проблеми не можуть бути вирішені власними силами, то керівник починає замислюватися про те, щоб звернутися до зовнішніх ресурсів.

У спеціальній літературі, присвяченій проблемам становлення і розвитку консультування в області оподаткування, загальновизнаною є класифікація податкових консультантів за різними ознаками. Так, в залежності від того, працює консультант в даній організації або його запрошують для тимчасового співробітництва, розрізняють зовнішніх і внутрішніх консультантів.

Зовнішні - це незалежні консультаційні фірми чи індивідуальні консультанти, які надають послуги клієнтам на договірній основі.

Внутрішні - це фахівці з податків і зборів, які значаться в штаті самої організації.

У великих корпораціях стало звичайною практикою утворювати внутрішні служби податкового консультування, які аналізують чинне податкове законодавство і проекти законів з оподаткування, виявляють їх можливий вплив на результативність фінансово-господарських операцій та відповідно на фінансово-економічний стан компанії.

Внутрішні консультанти з досвідом роботи в аудиторських фірмах або в податкових і митних органах, здійснюють вирішення низки завдань, які раніше виконувалися зовнішніми консультантами. Це призводить до необхідності дати оцінку основних розходжень в роботі штатних та позаштатних консультантів, переваг і недоліків залучення внутрішніх і зовнішніх консультантів.

Перш за все слід зазначити, що прийняття рішень господарюючим суб'єктом завжди пов'язане з оцінкою наявних і майбутніх ризиків, в зв'язку з цим мають місце ризики, обумовлені залученням зовнішнього консультанта. До них відносяться:

- неприйняття керівниками і спеціалістами організації планів і рішень, запропонованих зовнішніми консультантами;
- невдачі при реалізації планів і рішень, що призводять до зупинки процесу реалізації;
- відсутність мінімально необхідних результатів, очікуваних керівництвом і співробітниками організації або зовнішніми інвесторами.

Такі ризики не зникають і в випадках, коли діють внутрішні консультанти. Діяльність в умовах ризиків, властивих ринковій економіці, особливо в період становлення податкової системи, є неодмінною вимогою раціональної економічної поведінки, обліку змін, що вносяться до податкового законодавства. Багато відкладені і вимагають свого вирішення проблеми організацій пов'язані саме з відсутністю у керівників такої практики. Саме з цієї причини керівнику потрібно експертна допомога при прийнятті рішень в умовах невизначеності і ринкових ризиків, а ще краще - освоєння прийомів їх самостійного виявлення і оцінки.

Оцінка переваг зовнішніх і внутрішніх консультантів:

- незалежність;
- відсутність особистих інтересів в організації;
- судження, як правило, неупереджені та об'єктивні;
- володіння великою інформацією про виникнення самої проблеми, а також про наявність аналогічних проблем в суміжних областях;
- наявність досвіду вирішення подібних проблем в інших організаціях;
- володіння невідомими підприємству знаннями, методиками і технологіями;
- регулювання взаємовідносин контрактом, технічним завданням, графіком виконання робіт.

Недоліки зовнішніх консультантів:

- високі гонорари в порівнянні з зарплатою фахівців організації;
- необхідність витратити час на знайомство з організацією і суттю її проблеми;
- присутність «тягаря» стереотипів попередніх проектів;

- наявність загрози розголошення конфіденційної інформації;
- необхідність наявності часу на впізнавання, перевірку професіоналізму, сумлінності і т.п. консультанта;
- організація спеціальних зусиль по регламентації і контролю виконання зобов'язань;
- необхідність ув'язування розширення технічного завдання з виділенням додаткового фінансування.

Зовнішні консультанти мають великий досвід роботи, як правило, вони не бояться працювати на всіх рівнях організації, найскладніші проблеми будуть обговорюватися саме з ними. Їм виплачується лише гонорар за конкретний проект, тим самим витрати на навчання і розвиток фахівців організації знижуються.

До основних переваг залучення внутрішніх консультантів відносяться:

- менша вартість послуг, приблизно на 30-50% в порівнянні з зовнішніми консультантами;
- доступність консультантів в будь-який час для кожного підрозділу організації;
- глибоке знання практично всіх тонкощів внутрішніх справ організації, стилю роботи і управління, культури і політики;
- конфіденційність.

Недоліками внутрішніх консультантів є:

- регулярні витрати: постійна зарплата, витрати на навчання;
- складність організації системи контролю за роботою внутрішніх консультантів, і, як наслідок, помилки внутрішніх консультантів важко виявити;
- обмежене коло питань, що розглядаються може привести до звуження образу мислення, безініціативності і відсутності творчого підходу у професійній діяльності внутрішніх консультантів.

У той же час не можна сказати, що внутрішні консультанти - це повна альтернатива зовнішнім. Зовнішні консультанти завжди кращі в ситуаціях, коли внутрішній консультант не відповідає вимогам неупередженості та конфіденційності або не має достатнього досвіду. Внутрішнє консультування відіграє певну роль, особливо в тих випадках, коли потрібно добре знання особливостей корпоративної організації та управління. Представлені результати аналізу переваг та недоліків зовнішніх і внутрішніх консультантів дозволяють зробити висновок про необхідність критично підходити до вибору найбільш оптимального варіанту для конкретного господарюючого суб'єкта або, виходячи з потреб в податковому консультуванні, фізичної особи.

Поряд з виявленням достоїнств і недоліків зовнішніх і внутрішніх консультантів за доцільне розглянути також існуючі на практиці види організацій, професійно надають послуги з податкового консультування.

Організації, професійно надають послуги з податкового консультування, можуть бути комерційними і некомерційними, їх організаційно-правова форма визначається тільки цивільним законодавством.

Консультаційна діяльність в сфері оподаткування може бути основною в організації, якщо вона надає тільки консультаційні послуги, або одним з видів послуг, якщо організація надає аудиторські та інші послуги, включаючи консультування в області оподаткування.



Сучасний український ринок управлінського консалтингу представлений декількома групами зовнішніх консультантів:

- дженералісти (універсали) - міжнародні Консалтингові компанії;
- аудитори - департаменти бізнес-консалтингу міжнародних і російських аудиторських фірм;
- системники - міжнародні та російські консалтингові компанії, що спеціалізуються на інформаційно-технологічному консалтингу;
- кадровики - міжнародні та російські консалтингові компанії, що спеціалізуються на підборі менеджерів вищої ланки;
- індивідуали - приватні консультанти;
- міні-дженералісти - російські консалтингові компанії.

Дженералісти (універсали) - це міжнародні Консалтингові фірми, засновані за часів зародження управ-ленческих консалтингу. Історично ці компанії спеціалізуються на стратегічному консалтингу. Дженералісти воліють обслуговувати великих клієнтів і намагаються демонструвати особливі вміння, які відрізняють їх від інших фірм: наприклад, особливий досвід у певній галузі або спеціалізовані по окремих галузях відділи. Їх підхід заснований на спільних принципах бізнесу, які додаються до проблемних ситуацій. Вони допомагають розкривати причини проблем і пропонують рішення по їх усуненню.

Відмітна риса дженералістів - повна незалежність і об'єктивність. Це приватні компанії, що належать своїм працівникам. Вони не вступають в асоціації та альянси, тому позбавлені спокуси лобювати чийсь інтереси; вони не надають послуги з аудиту.

Аудитори - департаменти бізнес-консалтингу міжнародних і українських аудиторських фірм. Українські аудиторські компанії майже на рівних конкурують зі своїми міжнародними колегами. Традиційно аудитори особливо сильні в операційно-фінансовому консалтингу, який фактично є продовженням аудиторської практики. Їх підхід заснований на зв'язку між принципами бізнесу і фінансовими показниками компанії.

Попит на послуги тисяч індивідуальних консультантів - фахівців в окремих галузях і напрямках діяльності - зберігається, незважаючи на агресивний маркетинг великих консалтингових компаній. Їх перевагою є індивідуалізований і гнучкий підхід.

Універсали - це консультанти, які утримують не-яку велику область знань або практики в цілому, розуміючи принципові закономірності цієї області, володіючи здатністю до співвідношення і інтеграції декількох областей знань. Вони допомагають виділяти проблеми і пропонують загальні методи вирішення цих проблем. Фахівці ж відрізняються досконалим знанням якій-небудь вузькій області практики, знаходяться в курсі всіх змін і нововведень в цій області і допомагають прийняти конкретні рішення і визначити методи їх реалізації.

У сфері оподаткування універсалами називають тих консультантів, які дають рекомендації на основі знань про закони податкового консультування взагалі, а фахівцями - тих, хто консулює на основі знань в конкретних областях оподаткування (податок на додану вартість, оподаткування доходів фізичних осіб і т.д.) .

Очевидно, що неможливо бути фахівцем відразу в декількох областях. Щоб стати фахівцем і освоїти тонкощі кожної з областей практики оподаткування - оподаткування доходів фізичних осіб, податок на прибуток,

податок на додану вартість, - потрібно пропрацювати в цій області кілька років і постійно тримати руку на пульсі змін в податковому законодавстві. Тому в організаціях існує поділ праці між фахівцями, а також між фахівцями і універсалами. При цьому загальна тенденція в консалтингу полягає в прагненні до поєднання в особі одного консультанта функцій фахівця і універсала. Тобто на сьогоднішній день фахівці стали освоювати загальні закони податкового консультування, щоб мати можливість застосувати їх для впровадження своїх професійних ідей і рекомендацій на практиці при роботі з клієнтом, а дженералісти зосередили свої зусилля на методології такого впровадження. Тільки поєднання функцій фахівця і універсала дозволяє говорити про податковий консультанта як професіонала.

Слід особливо відзначити, що питання про найбільш зручну профілі консультанта вирішується, виходячи із завдань на консалтинг: наприклад, коли підприємству потрібно оптимізація всіх податків одночасно - безумовно, потрібні універсали. Поряд з цим бувають завдання з конкретного податку, для вирішення яких запрошувати універсала не має сенсу. Співвідношення фахівців і універсалів в професійному середовищі консультантів залежить багато в чому від стану ринку консалтингу. Поки вузьких фахівців з податкового консультування в Україні трохи, в основному переважають консультанти-універсали, тому що запрошувати окремого спеціаліста по кожному конкретному питанню можуть собі дозволити тільки великі підприємства.

Проблема «Універсал або фахівець?» Актуальна в застосуванні до індивідуального консультанту або до невеликої податкової консультації, в якій працюють 2-3 консультанта. У штаті великих податкових консультацій працюють і універсали, і фахівці.

Таким чином, на ринку є величезний вибір як незалежних консультантів - однаків і стійких груп, так і компаній: великих і маленьких, російських і зарубіжних, вузькоспеціалізованих і пропонують широкий спектр послуг. Кожна має свої достоїнства і недоліками, але для прийняття рішення, до якої організації слід звернутися за допомогою, потрібно перш за все проаналізувати їхні переваги і недоліки.

## **Тема 5. Статус податкового консультанта в Україні та їх види**

Характеризуючи правову розробленість статусу податкового консультанта, перш за все необхідно сказати про появу в нашій країні нової кваліфікаційної характеристики - «консультант з податків і зборів».

На консультанта з податків і зборів можуть бути покладені такі посадові обов'язки:

- надавати консультаційні послуги організаціям (незалежно від форм власності та організаційно-правових форм) і фізичним особам щодо застосування податкового законодавства;

- давати необхідні рекомендації щодо формування податкової бази за видами податків і зборів; складу витрат, що відносяться на собівартість для цілей оподаткування; використання пільг, наданих законодавством різним категоріям платників податків та платників зборів; дотримання встановленого порядку обчислення та сплати податків і зборів та джерел їх виплати;

- консультувати по веденню бухгалтерського обліку і питанням бухгалтерської звітності, з питань прав і обов'язків платників податків, а також по порядку оскарження дій податкових органів та їх посадових осіб;

- розробляти варіанти оптимізації оподаткування стосовно специфіки діяльності організацій та фізичних осіб; інформувати їх про податкове законодавство і давати роз'яснення щодо застосування нормативних правових актів, що регламентують оподаткування юридичних і фізичних осіб;

- здійснювати моніторинг змін і доповнень, що вносяться в закони та інші нормативні правові акти, що стосуються оподаткування, сприяти правильному обчисленню та повноті сплати податків і зборів.

Для реалізації перерахованих посадових обов'язків консультант з податків і зборів повинен знати:

- закони та інші нормативні правові акти, що регламентують оподаткування юридичних і фізичних осіб;

- методичні матеріали, що стосуються підприємницької та іншої діяльності організацій і фізичних осіб;

- основи законодавства про працю;

- порядок ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності;

- порядок ведення податкового обліку та складання податкової звітності;

- порядок проведення податкових перевірок;

- принципи організації підприємницької діяльності;

- порядок укладення, зміни, оформлення та припинення цивільно-правових договорів;

- сучасні інформаційні технології;

- етику ділового спілкування;

- правила і норми з охорони праці.

Вимоги, що пред'являються до кваліфікації консультанта з податків і зборів: вища професійна (економічна або юридичну) освіту, додаткова підготовка в області податків і зборів, стаж роботи за фахом не менше 3 років або середню професійну (економічну або юридичну) освіту, додаткова підготовка в області податків і зборів не менше 5 років.

При виборі конкретного фахівця або компанії з сукупності наявних на ринку юридичних і фізичних осіб, здатних відповідно до законодавства надавати послуги з податкового консультування, клієнт спочатку має на увазі відповідність обирається певним набором критеріїв і показників. До сукупності використовуваних при такому виборі критеріїв і показників відносяться:

- імідж консультанта - репутація в діловому середовищі (серед колег і читачів публікацій податкового консультанта в пресі);

- професійна відповідальність - компетентність консультанта в необхідній області, глибокі знання і вміння використовувати на практиці сучасні способи вирішення проблем платників податків;
- творчий підхід і розуміння особливостей менталітету підприємців, які є користувачами послуг податкового консультанта;
- відгуки попередніх клієнтів і тих, хто є клієнтом в даний час, про професійних знаннях і особистісних якостях податкового консультанта;
- якість розробки пропозицій, що полягає в ідеях консультанта про шляхи і способи вирішення проблеми клієнта, баченні ролі клієнта в консультаційному проекті, технічному оформленні пропозиції;
- здатність консультанта виконувати роботу у визначений термін: мається на увазі не тільки висока працездатність консультанта, а й наявність команди кваліфікованого допоміжного персоналу, а також забезпеченість усіма видами ресурсів;
- здатність консультанта знайти партнера або додаткові ресурси для свого клієнта, використовуючи наявні зв'язки в діловому середовищі;
- адекватні витрати клієнта - розмір гонорару податкового консультанта, форма і строки його оплати;
- дотримання консультантом етичних норм, яке можуть гарантувати членство в професійному об'єднанні і наявність спеціальних атестатів і сертифікатів.

Більшість перерахованих критеріїв також вимагає оволодіння спеціальними знаннями, що дозволяють здійснювати кваліфіковану діяльність з податкового консультування.

У процесі споживання послуг з податкового консультування у клієнта формується певна думка як про якість самої послуги, так і про професійний рівень фахівця, який надає цю послугу.

## **Тема 6. Закордонний досвід організації податкового консалтингу**

6.1. Характерні риси податкового консультування в європейських країнах.

6.2. Основні принципи навчання податкових консультантів у Польщі та Нідерландах.

6.3. Досвід Німеччини в сфері інформаційного співробітництва фіскальних органів та податкових консультантів.

### **6.1. Характерні риси податкового консультування в європейських країнах**

Починаючи з 80-х років минулого століття податкові органи економічно розвинених країн опинилися перед необхідністю проведення модернізації своєї діяльності, при цьому значну увагу було приділено вдосконаленню взаємовідносин з платниками податків. Крім «кнута» (примусу до дотримання

податкової дисципліни під загрозою санкцій), став використовуватися і «пряник» – надання необхідних податкових послуг платнику податків. При цьому під послугами слід розуміти надання необхідної інформації, навчання платників податків, а також іншу допомогу.

Саме фахівці податкових підрозділів надають допомогу у заповненні декларацій, надають інформаційні матеріали, організовують і проводять семінари, працюють із засобами масової інформації. За наявності у платника податків конкретних питань з оподаткування такі підрозділи можуть зв'язатися з профільним відділом податкового органу для кваліфікованої відповіді на запитання. Проте допомога платникам податків, як правило, носить характер довідок, а не консультацій.

Форми роботи з платниками податків можуть бути різноманітними. Насамперед це надання допомоги та інформування на центральному, регіональному та місцевому рівнях.

Відчутний для платників податків ефект приносить видання спеціальної літератури: роз'яснень законодавства, рекомендацій кваліфікованих фахівців. Такого роду брошури можна безкоштовно отримати в податкових інспекціях.

У більшості економічно розвинених країн консультування з питань оподаткування може здійснюватися тільки спеціально уповноваженими законодавством особами. У тій чи іншій формі держава бере під контроль податкове консультування і встановлює такі правила, за якими воно стає, по-перше, важливим і відповідальним заняттям, а по-друге, люди, що вибирають для себе це заняття, зобов'язані підтвердити свій високий професійний рівень.

Проте в середньому кількість осіб в розглянутих країнах на одного податкового консультанта становить 2845 осіб, найбільше в Російській Федерації – 13300 осіб (загальна чисельність населення 134,3 млн. осіб), а найменше в Італії – 578 осіб (загальна чисельність населення 57,9 млн. осіб).

У країнах Європейського союзу практично все, що пов'язано з податковим консультуванням, врегульовано законодавчо. Треба відзначити, що першою в цій сфері була Німеччина. У Німеччині право надавати консультаційні послуги у сфері оподаткування надано як фізичним особам (аудитори, податкові консультанти, бухгалтери, адвокати, нотаріуси), так і юридичним (адвокатські контори, банки, спілки). Законодавчо встановлено, що податкові консультанти не мають права займатися іншою комерційною діяльністю і бути найманими працівниками за виключенням випадків, коли вони працюють в консультаційній фірмі. Клієнти пов'язують із консультаційними послугами гарантію того, що консультант, враховуючи всі обставини, надійно захищає їх як від переоплати, так і від недоплати податків.

У цій системі є вигода і для податкових органів. Досвід свідчить, що якісне податкове консультування, безумовно, сприяє підвищенню ефективності стягнення податків. Щорічно загальною постановою податкова адміністрація в Німеччині заохочує використання платниками послуг податкових консультантів за допомогою відстрочення терміну подання річних податкових декларацій на 4-7 місяців. Тому попит на послуги податкових консультантів є незмінно високим. Це пояснює факт, що в Німеччині у 2012 році

нараховувалось близько 80 000 фізичних осіб, які акредитовані як податкові консультанти, і майже 8 400 юридичних осіб, об'єктом діяльності яких є податкове консультування.

У Німеччині бажаючі стати податковими консультантами повинні мати вищу освіту в галузі економіки або права та пройти дворічний або трирічний стаж роботи у податкового консультанта або в податковій службі.

Якщо претендент відповідає усім вимогам, то, щоб стати податковим консультантом, йому необхідно пройти випробувальний іспит. Сам кваліфікаційний іспит включає такі дисципліни, як процесуальне податкове право, податки на доходи, податки з обороту, основи митного права, інші податки, цивільне право, право європейського союзу, аудит, бухгалтерський облік, народне господарство, професіональне право тощо.

Після проходження ретельної перевірки претендент отримує ліцензію. Ліцензія анулюється у випадку смерті, відмови від співробітництва з Палатою податкових консультантів, поєднання основної професії з комерційною діяльністю, кримінальної відповідальності внаслідок шахрайства з грошима. Від ліцензії можна відмовитися добровільно, а потім отримати її ще раз через вісім років.

Цікавими виступають й аспекти пов'язані з тим, що податкові консультанти як фахівці в сфері оподаткування в змозі спілкуватися з представниками податкових органів на рівних умовах. Тим самим податкові консультанти покликані і здатні виступити в якості посередника між платником податків і податковим органом, як в об'єктивному, так і в суб'єктивному плані. Також варто констатувати той факт, що у міжнародному аспекті роль податкового консультанта саме в якості посередника між податковими органами та платниками податків була позитивно оцінена експертизою Форуму з податкового прийнята ще в січні 2008 р. Розбіжності та проблеми між податковим органом і платниками податків, що не дійшли до судового розв'язання податкового спору, можуть вирішуватися на діловому рівні, відсуваючи емоційні аспекти конфлікту на задній план. В тих аспектах, коли безпосередньо залучені податкові консультанти для податкових органів часто відпадає необхідність викласти платнику податків суть того чи іншого нормативного положення. Відносини між фінансово-податковими органами і податковими консультантами в Німеччині в загальному плані відрізняються ще й тим, що сторони дотримуються принципу взаємоповаги і взаємного розуміння відведених ними ролей в системі оподаткування. Така робота приносить користь як для платника податків, так і для держави.

Отже, у Німеччині податковий консалтинг регулюється державою, тобто уряд встановлює певні правові рамки, за які учасники вище згаданих відносин не можуть виходити. Послуги з податкового консультування за вимогами чеського та словацького закону можуть надавати виключно фізичні особи - податкові консультанти. У Польщі додатково застосовується закон у випадку, коли адвокати та аудитори займаються консультуванням з податкових справ своїх клієнтів. Польща відрізняється ще тим, що особами, які займаються податковим консультуванням, можуть бути юридичні особи у вигляді

Товариства з обмеженою відповідальністю та Акціонерного товариства з умовою, що більше половини їх членів представлена податковими консультантами. У Польщі і в Словаччині податкове консультування дозволяється, крім того, і товариствам податкових консультантів, до складу яких в Польщі повинні входити одні представники професії, а в Словаччині більше, ніж три чверті. У законі Чеської Республіки право юридичних осіб на податкове консультування відсутнє, про що чеські колеги дуже шкодують. Це, однак, не означає, що вони для спільного здійснення діяльності не об'єднуються.

Суть податкового консультування в усіх трьох країнах полягає в наданні клієнтам послуг у їх податкових справах у вигляді відповідних консультацій, куди при бажанні включено виконання всіх сприяючих цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій. На практиці не виключено і надання консалтингових послуг з різних питань підприємницької діяльності, що прямо не пов'язані з оподаткуванням клієнта.

У Великобританії юридичним консультантом або юристом теоретично називати себе може кожен, тому що таких професійних кваліфікацій не існує. Юрист у Великобританії, який отримав професійну кваліфікацію – це або «баррістер» або «солісітор».

Баррістер (англ. Barrister) – категорія адвокатів більш високого рангу у Великобританії, які ведуть справи.

Солісітор (англ. Solicitor) – категорія адвокатів у Великобританії, які забезпечують підготовку судових матеріалів для ведення справ баррістерами. Солісітори також працюють юрисконсультами в різних організаціях і мають право вести судові справи в судах нижчих інстанцій.

З консультаційної точки зору, баррістери – це фахівці, які виступають у суді і відстоюють права клієнтів, а солісітори – фахівці, що займаються консультаційною діяльністю з більш «простих» питань, як наприклад, спадкування або заповіту.

З точки зору професійної освіти і солісітори, і баррістери вчаться приблизно протягом шести років. Спочатку потрібно отримати ступінь бакалавра, після цього пройти спеціалізовані курси, де навчають основам професії і поглиблюють знання права, і потім протягом одного року для баррістерів і двох років для солісіторів необхідно працювати як стажер під керівництвом більш досвідчених юристів британського права. Податкової спеціалізації як такої при отриманні професійної кваліфікації солісітора або баррістера немає.

Поряд з цим, у Великобританії будь-яка людина може називатися бухгалтером, але для того, щоб отримати статус «сертифікованого бухгалтера», необхідно скласти шість іспитів і мати від трьох до п'яти років практичного професійного досвіду.

Аналогічно будь-яка людина може називати себе податковим консультантом, але для того, щоб мати право називатися «сертифікованим

податковим консультантом», необхідно скласти складні іспити і мати не менше 3 років досвіду роботи у сфері оподаткування.

Існують щорічні вимоги до підвищення знань і, відповідно до підтримання професійного рівня, а саме, протягом року необхідно певну кількість годин присвятити

підвищенню кваліфікації. Якщо британський соліситор бере участь у роботі науково-практичної конференції, то він отримував підтвердження на вісім годин підвищення знань у сферах оподаткування, і спеціалізований орган зарахує їх у якості чергового внеску в нагромадження цих годин протягом року.

Один із важливих критеріїв, що може вплинути на вибір фахівця, – це питання професійної таємниці. У Великобританії привілейованою інформацією, захищеною професійною таємницею, вважається тільки та кореспонденція, інформація, або документи, які написані юристами – баррістерами і соліситорами. Подібного роду професійна таємниця не поширюється на спілкування з податковими консультантами та бухгалтерами.

Латвійська асоціація податкових консультантів є товариством, заснованим 26 січня 2001 з метою здійснення професійного самоврядування податкових консультантів, розробки кодексу професійної етики податкових консультантів та інших нормативів, що регулюють професійну діяльність членів Асоціації.

Серед засновників Асоціації є податкові консультанти, юристи, присяжні адвокати та ревізори. З моменту свого заснування Асоціація прийняла нових членів, і зараз в Асоціацію входять вже більше ста членів, які, представляють, в першу чергу, найбільші аудиторські фірми Латвії, що надають послуги податкового консультування.

Згідно зі статутом Асоціації членом Асоціації може стати будь-яка фізична особа:

1. Має хоча б трирічний досвід, визнаний Правлінням Асоціації: в галузі професіональних податкових консультацій; або в педагогічній і науковій діяльності в галузі податків; або прирівняний Правлінням досвід в області надання бухгалтерських, ревізійних або юридичних послуг.

2. Отримала диплом про вищу освіту в Латвійській Республіці або за кордоном, який підтверджує засвоєння акредитованої державою навчальної програми з економіки або засвоєння акредитованої державою навчальної програми з юриспруденції, або одержала за цими спеціальностями ступінь бакалавра, магістра чи доктора;

3. Зарахована до складу членів Асоціації за рішенням Правління.

В Російській Федерації діяльність з податкового консультування розглядається як підприємницька діяльність, здійснювана особами, які отримали статус податкового консультанта в порядку, встановленому чинним законодавством, з надання сприяння у своєчасній і повній сплаті податків і зборів та у забезпеченні реалізації законних прав та інтересів учасників відносин, регульованих законодавством про податки і збори. Діяльність з



податкового консультування здійснюється на основі принципів: законності, професіоналізму, об'єктивності, сумлінності, незалежності та конфіденційності.

Податковим консультантом є фізична особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам, передбаченим Федеральним Законом «Про податкове консультування», та отримала атестат податкового консультанта. Тобто, статус податкового консультанта має право придбати особа, яка має вищу юридичну або економічну освіту, підтверджену відповідним документом, має стаж роботи за фахом не менше 10 років, за винятком осіб, які мають вчений ступінь або вчене звання за юридичною чи економічною спеціальністю, для яких стаж роботи за фахом повинен становити не менше 3 років. Також важливим аспектом є той момент, що діяльність з податкового консультування здійснюється на основі цивільно-правового договору про надання послуг, що укладається в простій письмовій формі.

Доцільно зазначити про права громадян, що звертаються за податковою консультацією:

- самостійно вибирати суб'єкта податкового консультування і укладати з ним договір про надання послуг з податкового консультування на основі встановлених Загальноросійським професійним об'єднанням податкових консультантів стандартів податкового консультування;
- отримувати від суб'єкта податкового консультування інформацію та роз'яснення з питань, пов'язаних із застосуванням законодавства про податки і збори;
- отримувати рекомендації з питань реалізації прав і виконання обов'язків щодо сплати податків і зборів осіб, що отримують послуги від податкових консультантів;
- інформувати професійне об'єднання податкових консультантів про факти неналежного податкового консультування;
- вимагати дотримання таємниці податкового консультування;
- вимагати відшкодування збитків, завданих несумлінним податковим консультуванням;
- давати згоду або відмовитися від додаткового залучення податкових консультантів, експертів і фахівців;
- здійснювати інші права, що впливають із суті правовідносин, визначених договором про надання послуг з податкового консультування тощо.

Таким чином, характерні риси діяльності податкових консультантів в деяких європейських країнах є різнобічними та специфічними. Специфіка їхньої діяльності залежить від фахової освіти, досвіду роботи, рівня співпраці з податковими, митними та фінансовими органами. А також ліцензійними умовами ведення консультаційної діяльності в сфері податків та оподаткування.

## **6.2. Основні принципи навчання податкових консультантів у Польщі та Нідерландах**

Національна палата податкових консультантів у Польщі є керівним органом податкових консультантів. Сферу діяльності, компетенції, права та обов'язки податкових консультантів, принципи виконання професії податкового консультанта, а також здійснення діяльності з податкового консультування, насамперед, регулюються законом про податкове консультування та Статутом Національної палати податкових консультантів.

1. Іспит на отримання звання податкового консультанта. Згідно із польським законодавством, одним з основних умов, необхідним для отримання звання податкового консультанта, є пред'явлення документів наступного характеру: про дієздатність, правоздатності, бездоганної репутації, наявність вищої освіти, а також здача іспиту на отримання звання податкового консультанта з позитивним результатом і проходження дворічної професійної практики. Виконання трьох останніх умов є гарантією відповідної теоретичної та практичної підготовки кандидата до здобуття професії податкового консультанта.

Іспит на отримання звання податкового консультанта включає питання з наступних галузей:

1. джерела права і тлумачення права;
2. податковий аналіз;
3. основи міжнародного податкового законодавства та податкового законодавства Європейського співтовариства;
4. матеріальне податкове право;
5. процедура розгляду адміністративних справ і адміністративне судочинство, а також виконання рішень в адміністративних справах;
6. міжнародне та національне митне законодавство, а також митне законодавство Європейського співтовариства;
7. валютне право;
8. кримінальне економічне право;
9. організація і функціонування податкового управління і рахункових палат;
10. бухгалтерський облік;
11. податковий облік та принципи ведення податкових книг;
12. правила податкового консультування і професійна етика.

Іспит на отримання звання податкового консультанта складається з усної та письмової частин. Письмову частину становить тест (складається з 100 питань) і завдання, що полягає у складанні проекту виступу від імені клієнта в податкових органах або суді. Умовою допуску до усної частини іспиту є здача письмової частини іспиту з позитивним результатом. Усна частина іспиту полягає у відповідях на 10 питань з випадково обраного набору питань.

Іспит на отримання звання податкового консультанта для осіб, які перебували на посаді суддів, прокурорів, а також інспекторів рахункових палат або працювали адвокатом, юрисконсультом, нотаріусом, аудитором, не включає коло питань, пов'язаних з їх попередньою професійною діяльністю. Іспит з обмеженим колом питань також стосується осіб, які мають

восьмирічний стаж роботи в органах податкового управління або казначействі, а також митних працівників на постійній службі, мають восьмирічний стаж роботи в митних органах.

Додатково Національна палата податкових консультантів висловлює згоду на допуск до іспиту на отримання звання податкового консультанта особі, яка не має польського громадянства, у разі якщо вона добре володіє польською мовою. Після здачі іспиту та за умов виконання всіх законодавчо передбачених зобов'язань, конкурсанта вписують у реєстр податкових консультантів.

Іспит на отримання звання податкового консультанта проводить Державна комісія з питань податкового консультування, що діє при Міністерстві фінансів і складається з 60 членів, призначених та відкликаних чинним міністром фінансів (у тому числі з двадцяти представників діючого міністра фінансів, які є співробітниками Міністерства фінансів, податкових органів або рахункових плат і мають не менше ніж п'ятирічний досвід роботи створення та застосування норм права, щонайменше, в одній з тематичних галузей, включених в іспит на отримання звання податкового консультанта; десяти суддів, делегованих головою Головного адміністративного суду з числа суддів Головного адміністративного суду та воєводських адміністративних судів; десяти наукових або науково-педагогічних працівників, що володіють знаннями та досвідом, щонайменше, в одному з тематичних напрямків, включених в іспит, призначених за поданням рекомендації наукової установи чи вищого навчального закладу; двадцяти членів Національної палати податкових консультантів, делегованих Національною радою податкових консультантів).

Такий склад Екзаменаційної комісії повинен забезпечити найвищий рівень атестації. Наступним етапом, який як правило, має бути реалізований кандидатом, бажаючим отримати звання податкового консультанта, є дворічна професійна практика. Вона включає в себе знайомство з функціонуванням податкових органів та виконанням податкового консультування. Практика після здачі іспиту проходить в податкових управліннях, казначействах, рахункових палатах, у податкових консультантів або в компаніях податкового консультування.

Все це необхідно для того, щоб майбутній податковий консультант, як представник суспільно значимої професії, виконував свої обов'язки, керуючись благом своїх клієнтів, чесно і сумлінно, відповідно до закону, знань та принципів професійної етики.

2. Регулярне підвищення кваліфікації членів палати податкових консультантів.

Відповідно до законодавчих актів, на податкових консультантів покладається ряд обов'язків, у тому числі регулярне підвищення своєї кваліфікації. Цей обов'язок передбачений і в Статуті Національної палати податкових консультантів. Поряд з цим, деталізовані принципи підвищення професійної кваліфікації відображені в Принципах етики.

Національна рада податкових консультантів, а також регіональні відділення Національної палати податкових консультантів проводять, координують і контролюють регулярне підвищення професійної кваліфікації.

Існують платні форми організації курсів, семінарів, конференцій та інших способів підвищення професійної кваліфікації Національною радою податкових консультантів або регіональними відділеннями Національної палати податкових консультантів. Національна рада податкових консультантів або регіональні відділення Національної палати податкових консультантів можуть в межах своїх можливостей брати фінансову участь в організації навчання на принципах рівності членів професійного управління діяльністю податкових консультантів.

Згідно з прийнятими принципами, податкові консультанти зобов'язані регулярно підвищувати професійну кваліфікацію у сфері тематики іспиту на здобуття звання податкового консультанта. В контексті цього консультанти у відповідності до своїх потреб і вимог обирають одну з наступних форм навчання:

- 1 участь у спеціалізованих тематичних курсах, що пов'язані з професійною діяльністю податкового консультанта;
- 2 самоосвіта податкового консультанта, що здебільшого полягає в оновленні власних професійних знань;
- 3 участь в інших формах презентації досягнень і дозволів у сфері податкового законодавства та суміжних сферах – конференції, симпозіуми, круглі столи, з'їзди тощо.

Податковий консультант може брати участь у підвищенні кваліфікації з використанням всіх форм окреслених заходів. Ці заходи можуть проводитися організаційними структурами Національної палати податкових консультантів або іншими суб'єктами, зокрема, вищими навчальними закладами, товариствами і організаціями, що діють у безпосередній або наближеній сфері до податкового консультування.

Способом перевірки та оцінки виконання податковими консультантами обов'язку підвищення кваліфікації є введена з 1 січня 2011 р система балів оцінювання рівня підвищення кваліфікації податкових консультантів, згідно з якою податковий консультант, виконуючи обов'язок регулярного підвищення кваліфікації, зобов'язаний одержати як мінімум 32 бали протягом двох років безперервно. Залежно від форми підвищення кваліфікації існує певна методика здобуття балів:

- 1 1 година прослуханих лекцій, читань або подібних форм – 1 бал;
- 2 1 година прослуханих лекцій, читань або подібних форм, що завершуються здачею тестів, майстер-класи або семінари з практичними заняттями – 1,5 бала;
- 3 1 година прочитаних лекцій, читань або подібних форм – 3 бали;
- 4 участь у одноденній конференції – кількість балів рівнозначно кількості годин конференції, відповідно до принципу, закріпленого в п. 1, але не більше 5 балів;

5 участь у багатоденній конференції – кількість балів рівнозначно кількості годин конференції, відповідно до принципу, зазначеного в п. 1, але не більше 5 балів за кожен день конференції;

6 публікація статті або іншої подібної форми – за кожен стандартну друковану сторінку – 3 бали, не більше 10 балів за кожен статтю;

7 публікація книги або рівнозначної праці (наприклад, в електронній формі), у тому числі публікація у співавторстві, об'ємом, принаймні, 30 стандартних друкованих сторінок – 24 бали;

8 закінчення навчання за спеціальністю в магістратурі, закінчення післядипломної освіти, а також аспірантури – 32 бали, при цьому напрямок навчання повинен бути пов'язаний з тематикою іспиту на отримання звання податкового консультанта, здача іспиту на отримання звання податкового консультанта – 32 бали.

З метою підтвердження податковими консультантами виконання обов'язку підвищення кваліфікації, вони зобов'язані отримати підтвердження участі в допустимих формах навчання (посвідчення, сертифікати, дипломи про закінчення, рахунок-фактури і т.д., які містять дані про форму навчання та кількість годин). Національна палата податкових консультантів у свою чергу зобов'язана організовувати і здійснювати централізований облік виконання податковими консультантами обов'язків підвищення кваліфікації.

Також слід зазначити про останні тенденції динамізму вимог до податкового консультанта в Польщі. Зокрема сьогодні існує практика спрощення вимог в частині тривалості робочого стажу на момент складання кваліфікаційного іспиту. Раніше кандидат повинен був мати два роки практичної діяльності у місцевій податковій інспекції, у податковій національного рівня, а також попрацювати помічником податкового консультанта. Тепер залишилася тільки одна вимога – один рік досвіду роботи податковим консультантом.

Нідерландська практика навчання та підготовки податкових консультантів характеризується своєрідними рисами. Палата податкових консультантів у Нідерландах була створена в 1954 році, сьогодні до неї входять приблизно 4100 членів, які працюють в 300 різних (великих і малих) бюро для різних клієнтів. Структурно Палата податкових консультантів складається з наступних секцій:

- секція податкових фахівців, які працюють на підприємствах;
- секція спеціалістів з європейського податкового права;
- секція спеціалістів з податково-процесуального права;
- секція фахівців з прибуткового податку і соціального страхування;
- секція фахівців з ПДВ.

Нідерландська специфіка зарахування до Палати податкових консультантів відбувається на основі здобуття відповідної університетської освіти. Кандидатами в члени Палати податкових консультантів можуть бути фахівці, які самостійно або в трудовій діяльності виконують основні обов'язки податкового консультанта, або які здобули академічну освіту за спеціальностями податкового права та (або) податкової економіки.

Слід зазначити, що спеціальна комісія вирішує питання по кожному індивідуальному зверненні. Звичайно можна оскаржити негативне рішення в цій же комісії і, при необхідності, далі його оскаржувати в Апеляційній Раді.

В організації Палати податкових консультантів існує спеціальне відділення з питань освіти для податкових консультантів, яке пропонує дві різні професійно навчальні системи.

Перша навчальна система – обов'язкова і призначена для кандидатів у члени. Вона триває три роки і на протязі цих трьох років вона пропонує як податково-правові предмети, так і тренінги в розвитку комунікативних здібностей.

Постійно близько 900 конкурсантів проходять трирічну програму. Слід зазначити, що в програмі не передбачено іспитів. Зате, курсисти зобов'язані виконати підготовчі завдання перед початком курсів. Результати цих завдань оцінюються доцентами.

Варто зазначити, що після трирічного навчання кандидати в члени Нідерландської Палати податкових консультантів стають дійсними її членами.

Поряд з цим, Палата податкових консультантів організовує так звану постійну навчальну програму для своїх учасників, яка складається з курсів, що досліджують актуальні питання оподаткування, конференцій і тренінгів. Однак, члени Палати податкових консультантів не зобов'язані проходити ці навчальні процедури.

### **6.3. Досвід Німеччини в сфері інформаційного співробітництва фіскальних органів та податкових консультантів**

У тристоронніх відносинах між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами особливе місце займає інформаційний обмін між податковим органом та особами, які надають послуги в сфері податкового консультування ідносини між фінансово-податковими органами і податковими консультантами в Німеччині в загальному плані засновані на принципі взаємоповаги і взаємного розуміння відведених ними ролей в системі оподаткування. Важливе значення при цьому відіграє той факт, що податкове консультування регулюється відповідно до закону. Німецький закон «Про податкове консультування» існує майже 50 років, нещодавно вступила в силу восьма новела до цього закону.

Роль і завдання податкового консультування в Німеччині полягають в наступному:

а) Податкові консультанти пропонують своїм клієнтам (платникам податків) на договірній основі послуги, які сприяють кращому і якісному виконанні ними своїх податкових обов'язків.

Клієнти звертаються до податкового консультанта, як правило, не тільки з метою належної підготовки необхідної для надання в податкові органи податкової документації. А також вони додатково пов'язують з цим гарантію

того, що консультант, враховуючи всі обставини власних справ, активним, завбачливим консультативним впливом оберігає його як від переплати, так і від недоплати податків.

У цій системі є вигода для податкових органів. Досвід засвідчив, що якісне податкове консультування, безсумнівно, може вплинути на підвищення ефективності діловодства в податкових органах.

б) Податкових консультантів в Німеччині прийнято вважати невід'ємною складовою системи правосуддя в галузі податкового права. Вони зобов'язані на основі їм відведених повноважень, дотримуючись загальноновизнаних норм професійної етики представляти, захищати і оскаржувати законні інтереси та права своїх клієнтів перед податковими органами та правосуддям. Значне місце тут займає досудова процедура розгляду податкових спорів.

в) Податкові консультанти як фахівці в галузі оподаткування мають змогу спілкуватися з представниками податкових органів на одному рівні. Цим податкові консультанти покликані і здатні виступити в якості посередника між платником податків і податковим органом, як в об'єктивному, так і в суб'єктивному плані, не ігноруючи при цьому своїх функцій. Розбіжності та проблеми між податковим органом та платниками податків можуть вирішуватися на діловому рівні, відтісняючи емоційні аспекти конфлікту на задній план.

Відповіді на запитання та запити платника податків, як правило, відрізняються високою професійністю. За участю податкового консультанта часто відпадає для податкового органу необхідність викласти платнику податків суть того чи іншого нормативного положення.

Посередницька діяльність здебільшого складається з передачі інформації пристосованої для сприйняття іншою стороною. Обмін інформацією між податковими органами (часто також іншими органами влади) та податковими консультантами в Німеччині здійснюється різними способами і шляхами залежно від (адміністративного) рівня причетних сторін.

По суті слід розрізняти два різновиди інформаційного обміну між податковими органами та податковими консультантами.

Перший має місце при відносинах окремо взятого платника податків і підвідомчого податкового органу з метою вирішення якихось конкретних, індивідуальних питань. Кореспондують, як правило, відповідальні посадові особи податкового органу та консультант даного платника податків.

Другий вид – інформація призначена для певної сукупності адресатів. Відрізняються три рівні інформаційного взаємообміну – федеральний, земельний і місцевий рівень. На вищих рівнях обміну виступають відповідальні або уповноважені представники обох сторін, на нижньому рівні обмін інформації відбувається на груповій основі.

На вищому, федеральному рівні інформаційний обмін здійснюється між представниками законодавчої або виконавчої влади і федеральних управлінь професійних організацій податкових консультантів з питань проектів та чинного федерального податкового законодавства, в тому числі з питань, що стосуються виконання податкового консультування. Права податкових

консультантів в особі їх професійної організації на отримання інформації впливають з конституції, із закону «Про податкове консультування» або просто сформовані традиціями в ході історичного розвитку демократичної культури в Німеччині.

У 2007 р професійною організацією податкових консультантів в особі «Палати податкових консультантів» у вищій державній інстанції були внесені 38 заяв і висновків. Така ж робота в трохи меншому масштабі була проведена «Німецьким Союзом податкових консультантів», як громадською організацією податкових консультантів.

Слід зазначити, процеси розробки таких документів зазвичай пов'язані з попередніми змістовними консультаціями. Результативність такої взаємодії відносно висока. Ряд пропозицій з боку податкових консультантів знайшли своє відображення в згодом прийнятих законах і в інших нормативних положеннях.

На середньому, земельному рівні інформаційні відносини існують між відповідними земельними державними органами та керівництвами професійних організацій податкових консультантів даної землі. На цьому рівні мова йде про більш практичні питання і проблеми загального характеру, що виникають в ході процесу оподаткування або податкового консультування.

Так, наприклад, при Головному податковому управлінні землі Саксонія - Анхальт функціонує консультативна комісія з питань оподаткування та податкового консультування, до складу якої рівноправно входять представники президії Головного податкового управління землі та представники правлінь Палати податкових консультантів та Спілки податкових консультантів землі. Засідання проводиться два рази на рік. У підсумку професійні організації інформують своїх членів про результати у письмовому вигляді або в рамках семінарів з підвищення кваліфікацій. Найчастіше за окремими пунктами Головним податковим управлінням видаються роз'яснювальні листи, що допомагають податковим консультантам при консультуванні своїх клієнтів, а також працівникам фінансово-податкових управлінь при нарахуванні податків.

На місцевому рівні інформаційні відносини відбуваються між співробітниками місцевого фінансово-податкового управління та податковими консультантами, що представляють платників податків даного адміністративного округу. Вони можуть бути груповими з дорадчим характером чи особистими на діловій основі. Тому обговорювані практичні питання з одного боку є загальними, що враховують регіональні особливості і часто стосуються адміністративно-процесуальних проблем, а з іншого боку вони стосуються конкретних проблем оподаткування окремого платника податків.

Традицією в німецькій практиці стали щорічні так звані «Наради поліпшення клімату» організовані місцевими фінансово-податковими управліннями, куди запрошуються всі податкові консультанти, що мають ділові відносини з цим управлінням. З боку податкового органу бере участь начальник управління та керівники всіх відділів. Порядок денний встановлюють спільно начальник управління та представники професійних організацій податкових консультантів. Враховуються пропозиції від керівників відділів управління і від



окремих податкових консультантів, встановлені на основі попередньо розісланих анкет.

Координуючу роль відіграє «суперарбітр», вибраний з числа місцевих податкових консультантів для підтримки постійного контакту між фінансово-податковим управлінням і професійними організаціями. Одне з його завдань полягає в тому, щоб за необхідності згладжувати конфлікти, які виникли між окремими податковими консультантами та управлінням.

З приводу оподаткування окремого платника податків інформаційні повідомлення представляються в офіційному порядку згідно із законом, і в робочому порядку, що засновані на принципі взаємоповаги та взаєморозуміння відведених учасникам ролей в системі оподаткування. Повідомлення можуть бути письмовими, усними та телефонними.

При складних проблемах консультант може неформальним шляхом прямо звертатися до керівника відділу, а при складних проблемах матеріально-правового характеру – до податкового відділу Головного податкового управління землі.

У офіційній співпраці вагоме місце займає обов'язкова досудова процедура розгляду податкових спорів.

Отримавши платіжне сповіщення або інше податкове повідомлення від податкового органу платник податку має можливість оскаржувати його в установленому порядку.

Перш ніж звернутися до суду, платник податків повинен оскаржити повідомлення в письмовій формі тому органу, що видав це повідомлення протягом місяця після його отримання. У фінансово-податкових управліннях Німеччини є спеціальні відділи, компетентні винести рішення щодо поданих заяв. Оскарження повинно бути формальним, обґрунтованим і відповідати нормам закону. Необґрунтовані оскарження спростовуються без розгляду.

Платник податків після закінчення 6 місяців після подачі скарги має можливість звернутися до суду зі скаргою потурання дій адміністративних органів, що в судовій практиці зустрічається дуже рідко.) При бажанні платник податків на основі відповідної заяви має право на усне обговорення ґрунтовних фактів скарги.

Результат досудового розгляду скарги може бути наступним:

- платник податків до винесення рішення відкликає свою скаргу;
- податковий орган повністю задовольняє скаргу і видає нове, виправлене податкове повідомлення;
- податковий орган повністю спростовує скаргу з винесенням письмового рішення;
- податковий орган частково скасовує скаргу з винесенням письмового рішення і видає нове, частково виправлене податкове повідомлення.

Тільки на основі письмового рішення про спростування досудової скарги платник податку протягом місяця має право на судове оскарження.

Платник податків вказане оскарження може доручити іншій уповноваженій ним особі, серед яких можуть бути адвокати та податкові

консультанти. Отримавши доручення, уповноважена особа, посилаючись на довіреність, вносить скаргу, обґрунтовує її і самостійно приймає всі рішення по ходу справи. Довіреність видану клієнтом своєму податковому консультанту необхідно пред'явити податковому органу один раз і вона дійсна, поки не настане термін закінчення її дії. Вона зазвичай включає в себе уповноваження на отримання документів, що дозволяє податковому консультанту самостійно приймати рішення, подавати заяви, оскаржувати повідомлення тощо, навіть за відсутності клієнта.

Отже, в Німеччині чітко визначено місце податкових консультантів у тристоронніх відносинах між платниками податків, податковими органами та податковими консультантами і налагоджено інформаційний обмін з фінансово-податковими органами йде на користь платників податків, консультантів і фінансово-податкових органів.

## **Тема 7. Основні принципи проведення податкового аудиту в Україні**

На сучасному етапі одним з найбільш популярних нових напрямків аудиту в Україні є податковий аудит.

Причиною до його виникнення та розвитку став той факт, що суб'єкт господарювання у процесі діяльності постійно зіштовхується з проблемами податкового характеру, вирішення яких є можливим при співпраці з незалежними аудиторами.

Податковий аудит, як самостійний напрям аудиторської діяльності, пов'язаний і з появою обліку у системі оподаткування, заснованого на специфічній методології та методичному забезпеченні за особливою нормативно-правовою регламентацією.

На законодавчому рівні податковий аудит на сьогодні не визначений.

Відсутність єдиного наукового підходу щодо тлумачення змісту податкового аудиту, його генези, місця в структурі аудиторської діяльності, тенденцій розвитку у системі фінансового контролю свідчить про незавершеність наукового пошуку проблемних аспектів теорії та практики податкового аудиту.

Так, окремі дослідники розподіляють аудит на:

- податковий аудит, який відносять до сфери контролю податкових органів;
- аудит оподаткування, який вважають незалежною перевіркою стану бухгалтерського та податкового обліку, а також усіх розрахунків організації з податків і зборів, перерахованих до бюджетів різних рівнів і позабюджетні фонди з метою виявлення податкових ризиків і вироблення рекомендацій щодо їх щодо їх усунення.

Податковий аудит - будь-яка перевірка правильності числення і своєчасності сплати до бюджету податків, незалежно від цільової спрямованості і характеру стосунків між суб'єктом і аудитуємою організацією.

У цьому контексті автор виділяють:

- зовнішній податковий аудит, який здійснюється і контролюючими органами, і аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами (що проводиться як в рамках аудиту, так і при наданні супутніх послуг);
- внутрішній податковий аудит, який проводиться ревізійними комісіями і підрозділами внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання.

Залежно від суб'єктів перевірки підрозділяють аудит на:

- податковий, який здійснюється органами державної податкової служби;
- аудит податків, який проводиться незалежними аудиторами або підрозділом внутрішнього аудиту.

Податковий аудит (державний) - перевірка даних податкового обліку і інших видів обліку та показників податкової звітності платника податків працівниками податкових органів з метою визначення повноти і достовірності нарахування та своєчасності і повноти перерахування відповідних податків (зборів) до бюджету всіх рівнів згідно з вимогами законодавства України про оподаткування.

Аудит податків - незалежна перевірка даних податкового обліку і показників податкової звітності платника податків з метою висловлення думки аудитора про її повноту і достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України про оподаткування, нормативним документам центрального податкового органу щодо правил оподаткування.

Незважаючи на нормативну невизначеність податкового аудиту, є певне його неоднозначне тлумачення,

Міжнародний досвід останніх років свідчить про активне розповсюдження і розвиток такого виду аудиторської діяльності.

Так, в країнах з м'яким податковим режимом (Індія, КНР, Австралія, Сінгапур, Кіпр, Люксембург, Ліхтенштейн) набуває поширення аудиторська концепція перевірок обліку та звітності у системі оподаткування.

В країнах, де є жорстке податкове законодавство з високим рівнем оподаткування (Німеччина, Франція, США, Великобританія, Швеція), пріоритет віддається державній системі податкового контролю, заснованій на ревізійній концепції податковий аудит є сукупністю прийомів, способів та процедур, які використовуються фахівцями державних контролюючих органів у сфері оподаткування для встановлення відповідності показників податкових декларацій та розрахунків реальним фактам фінансово-господарської діяльності й надання суспільству впевненості щодо дотримання платниками податків норм чинного законодавства [вчасно проведений податковий аудит за ініціативою власників, дасть змогу уникнути негативних наслідків при проведенні податкового контролю і усунути всі фактори, що в тій чи іншій мірі впливають на порушення економічної безпеки господарюючого суб'єкта.

У процесі проведення податкового аудиту, компанія-аудитор намагається вирішити всі питання, пов'язані з оптимізацією і плануванням оподаткування, і вирішити їх саме з дотриманням інтересів замовника. При цьому, податковий

аудит передбачає здійснення ретельного контролю щодо грамотності та обґрунтованого розрахунку і виплат податків і різноманітних зборів, правильного використання пільг компанії по оподаткуванню, точвої звітності, або усунути всі невідповідності з податковим законодавством України.

Існує також думка, яка ототожнює поняття податковий аудит та податковий контроль.

Крім цього, в процесі податкового аудиту проводиться ретельна перевірка відповідності складених податкових декларацій з чинним податковим законодавством.

Виходячи з характеру і цілей податкового аудиту (професійну думку про правильності, повноти і своєчасності обчислення і сплати клієнтом податків, а також про допущені ним помилки), відшкодування збитків у вигляді штрафів, понесених організацією в результаті проходження консультації, що не відповідає нормам чинного законодавства, покладається на аудиторську компанію, здійснювала податковий аудит.

Алгоритм здійснення податкового аудиту:

1. Перевірка правильності обрання об'єкта оподаткування.
2. Підтвердження достовірності бухгалтерських даних щодо об'єкта оподаткування.
3. Оцінка правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати до бюджету податкових платежів.
4. Співставлення податкової звітності на відповідність нормам чинного законодавства
5. Пошук порушень та виявлення причин їх виникнення.
6. Складання аудиторського висновку на основі незалежної думки аудитора щодо системи оподаткування на підприємстві.
7. Надання рекомендацій аудитора щодо функціонування системи оподаткування на підприємстві, правильності складання та подання податкової звітності, запобіганню порушень та дотримання податкової дисципліни загалом.

Основними принципами, регулюючими аудит, в тому числі і податковий, є такі етичні та професійні норми.

1. Незалежність аудитора - відсутність будь-якої зацікавленості на підприємстві, що перевіряється. Аудитор і аудиторська фірма не повинні мати фінансових, майнових та інших інтересів на підприємстві, що перевіряється, родинних зв'язків з клієнтом і т.п. Він повинен бути чесним і об'єктивним, його думка і висновок про достовірність фінансової звітності повинні бути неупередженими і об'єктивними.

2. Самостійність аудиторської організації в виборі прийомів і методів своєї роботи. Аудитори і аудиторські організації самостійно вибирають прийоми і процедури аудиту, а також визначають план, програму і методику послідовності проведення аудиту та виконання супутніх послуг.

3. Конфіденційність інформації, що стала відомою співробітникам аудиторської організації в ході виконання ними своїх професійних обов'язків.

Інформація, отримана аудитором в ході перевірки або надання інших аудиторських послуг, є конфіденційною і може бути використана або передана третім особам тільки за згодою клієнта (даного в письмовій формі) або за рішенням суду.

4. Професіоналізм, компетентність і сумлінність аудитора. Аудитор повинен володіти необхідною професійною кваліфікацією, піклуватися про підтримку її на належному рівні, дотримувати вимоги нормативних документів.

5. Відповідальність аудитора. При укладанні договору з економічним суб'єктом про проведення аудиту необхідно намагатися розділяти відповідальність за бухгалтерські (податкові) звіти і за аудиторський висновок. Аудитор відповідальний тільки за свій висновок про бухгалтерських (податкових) звітах аудиту. Відповідальність за зміст звітів несе керівник об'єкта аудиту.

6. Додатково наводяться такі принципи, як чесність, об'єктивність, сумлінність, професійна поведінка.

Чесність - прихильність професійному обов'язку, а також проходження загальним принципам моралі.

Об'єктивність - застосування неупередженого, об'єктивного і самостійного підходу до розгляду будь-яких професійних питань і формування суджень, висновків і висновків.

Сумлінність - належна ретельність, уважність, оперативність, належне використання своїх здібностей при наданні аудиторських послуг, відповідальне ставлення до виконання професійних обов'язків, але не абсолютна гарантія безпомилковості аудитора.

Професійна поведінка - дотримання пріоритету суспільних інтересів, підтримка високої репутації професії.

Податковий аудит виконує три основні функції:

1. сприяє поширенню достовірної (перевіреної) інформації зацікавленим користувачам;
2. представляє керівництву організації інформацію про недоліки і помилки в області оподаткування, рекомендації по їх усуненню та недопущенню в майбутньому;
3. сприяє оптимізації оподаткування в організації.

## **Тема 8. Етико-психологічні основи в діяльності податкового консультування**

Незалежно від характеру відносин з персоналом аудіруємого підрозділу в цілому і окремими його співробітниками і незалежно від своїх відчуттів, аудитор повинен будувати свою поведінку з ними таким чином, щоб це забезпечувало успіх аудиту. Аудитор повинен бути готовий до того, що у аудіруємого підрозділу можуть бути свої внутрішні проблеми, і це може бути причиною негативного ставлення до аудиту. У своїй роботі аудитор може зіткнутися і з явно ворожим ставленням до себе і деструктивною поведінкою аудіруємого. Він повинен бути готовий до цього і мати в своєму арсеналі методи і прийоми, що дозволяють змінити подібну ситуацію в свою користь.

Етика - це система норм моральної поведінки людини або будь-якої громадської чи професійної групи.

Професійні організації розробляють кодекси професійної етики аудиторів. Порушники етичних норм професійної поведінки проявляють неповагу до всього аудиторській спільноті і наносять йому моральну та матеріальну шкоду. Спільнота аудиторів засуджує неетичну поведінку окремих аудиторів і вимагає їх покарання аж до виключення зі свого середовища, позбавлення кваліфікаційного атестата аудитора.

До основних етичних норм належать такі:

- Дотримання загальноприйнятих моральних норм і принципів. Аудитор повинен дотримуватися правдивість і чесність у вчинках і рішеннях, самостійність і об'єктивність в судженнях і висновках, непримиренність до несправедливості, порушень моральних, етичних і правових норм;

- Дотримання громадських інтересів. Зовнішній аудитор зобов'язаний діяти в інтересах суспільства і всіх користувачів бухгалтерської звітності, а не тільки замовника;

- Об'єктивність аудитора. Об'єктивною основою для висновків, рекомендацій і висновків може бути тільки достатній обсяг необхідної інформації. Аудитори не повинні представляти факти свідомо неточно або упереджено. Вчинки аудиторів, їх рішення і висновки не можуть залежати від суджень або вказівок інших осіб. Аудитору слід уникати взаємовідносин з особами, які могли б вплинути на об'єктивність його суджень і висновків, або негайно припиняти їх;

- Уважність аудитора. При проведенні аудиторських послуг потрібно уважно і серйозно ставиться до своїх обов'язків, дотримуватися затверджені аудиторські стандарти, перевіряти підлеглих фахівців;

- Професійна компетентність аудитора. Аудиторська фірма може залучити фахівців для допомоги аудиту у вирішенні поставлених завдань;

Конфіденційна інформація клієнтів. Публікація і інше розголошення конфіденційної інформації не є порушенням професійної етики у випадках:

- 1) коли це зроблено з дозволу клієнта, а також з урахуванням інтересів всіх сторін, які вона може торкнутися;

- 2) коли це передбачено законодавчими актами або рішеннями судових органів;

- 3) для захисту професійних інтересів аудиторів в ході офіційного розслідування або приватного розгляду, проведеного керівниками клієнта;

- 4) коли клієнт ненавмисно і незаконно залучив аудитора в дії, що суперечать професійним нормам;

- 5) Податкові відносини. Аудитори не повинні приховувати свої доходи від оподаткування або іншим чином порушувати податкове законодавство в своїх інтересах або в інтересах інших осіб. При наданні професійних послуг з оподаткування аудитор керується інтересами клієнта. При цьому він зобов'язаний дотримуватися податкове законодавство і не

повинен сприяти фальсифікації з метою ухилення від сплати податків і обману податкової служби.

Про виявлені в ході проведення обов'язкового аудиту факти порушення податкового законодавства, помилки в розрахунках і сплаті податків аудитор зобов'язаний в письмовій формі повідомити адміністрацію клієнта і ревізійної комісії товариства, а також попередити їх про можливі наслідки та шляхи виправлення порушень і помилок.

Плата за професійні послуги. Плата повинна виплачуватися залежно від обсягу і якості послуг, що надаються. Вона може залежати від складності послуг, що надаються, кваліфікації, досвіду, професійного авторитету і ступеня відповідальності аудитора.

Розмір оплати професійних послуг аудиторів не повинен залежати від досягнення якогось певного результату або обумовлюватися іншими обставинами;

Незалежність аудитора. Аудитори зобов'язані відмовитися від надання послуг, якщо є обґрунтовані сумніви в їхній незалежності від організації клієнта і її посадових осіб в усіх відношеннях.

Критерії незалежності аудиторів встановлені ст. 8 закону «Про аудиторську діяльність». Так, аудит не може здійснюватися:

- Аудиторами, які є засновниками (учасниками) аудіруємих осіб, їх керівниками, бухгалтерами та іншими особами, що несуть відповідальність за організацію і ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;
- Аудиторами, що складаються з засновниками (учасниками) аудіруємих осіб, їх посадовими особами, бухгалтерами в близькій спорідненості (батьки, подружжя, брати, сестри, діти, а також брати, сестри, батьки і діти подружжя);
- Аудиторськими організаціями, керівники та інші посадові особи яких є засновниками аудіруємих осіб, їх посадовими особами, бухгалтерами;
- Аудиторськими організаціями, керівники та інші посадові особи яких складаються в близькій спорідненості (батьки, подружжя, брати, сестри, діти, а також брати, сестри, батьки і діти подружжя) з засновниками аудіруємих осіб, їх посадовими особами, бухгалтерами;
- Аудиторськими організаціями і аудиторами, що надавали протягом 3 років, які безпосередньо передують аудиторській перевірці, послуги з відновлення і ведення бухгалтерського обліку, а також складання фінансової звітності.

У висновку чи іншому іншому документі аудитор зобов'язаний без будь-яких застережень заявити про свою незалежність щодо клієнта. Основні обставини, які можуть завдати шкоди незалежності аудитора або дозволяють сумніватися в його фактичній незалежності:

- Майбутні або ведуться судові справи з організацією клієнта;
- Фінансову участь аудитора в справах організації;
- Фінансова і майнова залежність аудитора від клієнта (спільна участь в інвестиціях в інші організації, кредитування, крім банківського);

- Непряме фінансову участь в організації через родичів, службовців, через основні і дочірні організації;
- Родинні й особисті дружні стосунки з директорами і вищим керуючим персоналом організації;
- Надмірна гостинність клієнта, а також отримання від нього товарів і послуг за цінами, нижчими від ринкових цін;
- Участь аудитора (керівників аудиторської фірми) в будь-яких органах управління організації клієнта, його основних і дочірніх організацій;
- Необережні рекомендації та поради аудитора про фінансові вкладення в організації, в яких вони самі мають фінансові інтереси;
- Попередня робота аудитора в організації клієнта або в його керуючої організації на будь-яких посадах;
- Пропозиції від клієнта про призначення аудитора на керівну і іншу посаду в організації;
- Відносини між аудиторами. Аудитори зобов'язані доброзичливо ставитися до інших аудиторам, утримуватися від необгрунтованої критики їх діяльності;
- Відносини аудиторів з аудиторською організацією.
- Атестованих аудиторів, які погодилися стати співробітниками аудиторської фірми, зобов'язані лояльно ставитися до неї, сприяти авторитету і подальшому розвитку фірми, підтримувати ділові, доброзичливі відносини з керівниками та іншими співробітниками фірми, керівниками і персоналом клієнта;
- Публічна інформація та реклама. Вона може бути представлена в ЗМІ, спеціальних виданнях аудиторів, в адресних і телефонних довідниках, у публічних виступах та інших публікаціях аудиторів.

### **Система оцінювання та вимоги**

**Види контролю:** поточний, підсумковий.

**Методи поточного контролю:** спостереження за навчальною діяльністю здобувачів вищої освіти, усне опитування, письмовий контроль, тестовий контроль.

**Форма підсумкового контролю:** залік.

Рейтинг здобувача вищої освіти із засвоєння дисципліни визначається за 100 бальною шкалою. Передбачено два рубіжних контролю. Загальна кількість балів, виділених для оцінки результатів під час одного рубіжного контролю, складає 50 балів. Засвоєння здобувачем вищої освіти програмного матеріалу, що виносився на рубіжний контроль, вважається успішним, якщо його рейтингова оцінка становить не менше встановленої мінімальної кількості - 18 балів.

Кожен з видів роботи (завдань), виконаних здобувачем вищої освіти протягом семестру, оцінюється визначеною кількістю балів з урахуванням їх обсягу і складності. Оцінювання здійснюється за допомогою таких форм:



опитування (0-1 бал), дискусії (0-2 бали), розв'язання проблемних (практичних) ситуацій та презентація їх результатів (0-3 бали), підготовка есе та рефератів з визначених проблемних питань та презентація їх результатів (0-3 бали), виконання кейсів та презентація їх результатів (0-3 бали), тестування (максимально 10 балів), виконання індивідуального науково-дослідного завдання та презентація його результатів (максимально 15 балів).

Семестровий залік полягає в оцінці рівня засвоєння здобувачем вищої освіти навчального матеріалу на лекційних, практичних, семінарських або лабораторних заняттях і виконання індивідуальних завдань за стобальною та дворівневою («зараховано», «не зараховано») шкалою оцінювання результатів навчання. Семестровий залік з окремої дисципліни проводиться на останньому занятті, до початку екзаменаційної сесії. Оскільки передбачено виконання певних видів робіт на лекційних та практичних заняттях, виконання індивідуальних завдань, інших видів навчальної діяльності, тому оцінка здобувачу вищої освіти вище 60 балів може виставлятися без виконання ними підсумкової залікової роботи. У разі, якщо сума рейтингових балів менша ніж 60, але виконані умови допуску до семестрового контролю, здобувач вищої освіти виконує на останньому за розкладом занятті залікову контрольну роботу. За бажанням, здобувач вищої освіти має право на виконання залікової контрольної роботи з метою підвищення кількості балів, які були набрані ним протягом семестру.

Оцінка ECTS	Оцінка в балах	Оцінка за національною шкалою для заліку
A	90-100	Зараховано
B	82-89	
C	75-81	
D	65-74	
E	60-64	
FX	35-59	не зараховано з можливістю повторного складання
F	1-34	не зараховано з обов'язковим повторним вивченням дисципліни

## Рекомендована література

### Базова

1. Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 1992.
2. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. - К.: Вища шк., 1994. - 172 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: Навч. посіб. - Житомир: Вид-во ЖІТІ, 2000. - 396 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». / Вид. 2-е, доп. і перероб. / Ф.Ф.

5. Данилевский Ю. А., Мезенцев Т. Н. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 158 с.
6. Карауш М. И. Ревизия в отраслях народного хозяйства. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 272 с.
7. Контроль і ревізія: Навч. посіб. / С. В. Бардаш, В. А. Дерій, Н. І. Петренко; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир: Вид-во ЖІТІ, 2000. - 384 с.
8. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. К.: АМУ, 1999. - 112 с.
9. Романів М. В. Державний фінансовий контроль і аудит: Навч.-метод. посіб. - К.: НІОС, 1998

### Допоміжна

10. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. / М.Т. Білуха. – К. : 2000. – 692 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 688 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горещька. – Житомир, 2003. – 544 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: Навч. Посібник. У 2-х частинах. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 928 с.
14. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.:Лібра, 2001. – 840 с.
15. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры. / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 560 с.
16. Пархоменко В. М. Бухгалтерский учет в Украине. Нормативы, комментарии. - К.: Полиграфика, 1994.
17. Пилипенко І.І. Основи бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами (МСБО) . Навч. посібник. / І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько. – К., 2001. – 184 с.
18. Пушкар М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник. / М.С. Пушкар, Н.В. Гавришко, Р.В. Романів. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 223 с.
19. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. Пособие. / Я.В. Соколов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
20. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
21. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

22. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

### Інформаційні ресурси

23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
24. Закон України «Про господарські товариства» від 19 вересня 1991 року №1576-XII (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
25. ЗУ “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” від 16.10.2012 р. № 5463-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
26. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>
27. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>
28. Загальні моральні принципи професійної діяльності працівників державної контрольно-ревізійної служби (Кодекс етики). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/57380>;
29. Постанова КМУ від 22 травня 2019 р. № 517 "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF>
30. Постанова КМУ від 3 лютого 2016 р. № 43 "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
31. Постанова КМУ від 20 квітня 2006 р. № 550 "Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>
32. Постанова КМУ від 23 жовтня 2013 р. № 805 "Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>