

УДК 005.527(-048.88)

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ НАДАННЯ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

Кондратюк С.М.
Університет «КРОК»

Досліджено проблематику вживання понять «консалтинг» та «консультування». У статті розглянуто поняття «консультування» та «консультаційна послуга». Відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з надання консультаційних послуг. Ведення контролю за наданням консультаційних послуг.

Ключові слова: послуги, консультація, консультаційна послуга, облік, витрати, результат.

Постановка проблеми. Значна кількість підприємств в умовах ринкової економіки та суспільства здійснюють діяльність не у сфері матеріального виробництва, а в сфері надання послуг. Тому важливим напрямком обліково-аналітичної науки є облік, аналіз та аудит процесу надання послуг.

Тому сьогодні актуальним є дослідження основних відмінностей національних підходів до обліку й аудиту процесу надання консультаційних послуг підприємствами. Контроль правильності проведеного обліку стає головною метою аудиту надання консультаційних послуг на сучасному етапі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зауважимо, що механізм обліку надання консультаційних послуг на підприємствах, зокрема і в світлі вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСБО, досліджували ряд науковців, таких як: Ф.Ф. Бутинець, М.П. Войнаренко, С.Ф. Голов, Л.Л. Горецька, В.М. Костюченко, В.В. Сопко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим, ряд важливих питань і на сьогодні залишаються невисвітленими. Саме це й визначає актуальність даної статті.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є розгляд обліку та контролю надання консультаційних послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «консультування» і «консалтинг» ідентичні, а слово «консалтинг» прийшло до нас в 90-ті рр. минулого століття з-за кордону під час переходу країни на ринкові механізми економіки, до речі, разом із іншими поняттями, наприклад, «менеджмент» (управління, завідування, правління, дирекція, адміністрація). У цей час у вітчизняній літературі починається застосування цих понять у різних варіаціях без розуміння сутності предмета.

Послуга – дія, вчинене однією особою (фізичною чи юридичною) в інтересах іншої особи, або діяльність (Вікіпедія).

Поняття «послуга» можна дати наступні характеристики [6]:

- а) результат діяльності або процесів;
- б) конкретний результат матеріального або духовного виробництва, що володіє якість, що характеризують його цільове призначення, властивості, заради яких його купують і споживається;
- в) комплекс відчутних і невідчутних властивостей (характеристик, функцій, вигод і використань), призначених для задоволення потреб покупців.

Уточнимо поняття «консультаційна послуга», під яким слід розуміти вид товару (володіє якість-

ми, що характеризують його цільове призначення, властивості, заради яких його купують і споживається), створений в результаті доцільної діяльності, мета придбання якого виражається корисним ефектом, що задовольняє потреби в інформації.

Деякі автори подають принципову різницю між консультуванням і консалтингом. Так, на їхню думку, консультування – це навчання і допомога порадами, а консалтинг – допомога у вирішенні проблем замовника. Тобто, консалтинг виступає як комплексна послуга по проведенню діагностики і лікування бізнесу. Це надумане визначення, так як в процесі консультування можуть бути присутніми елементи у вигляді рекомендацій і порад, запропонованих замовнику, а також елементи у вигляді комплексних послуг по проведенню діагностики і безпосереднього втручання в суть управління підприємством або господарством. До того ж в англійській мові немає російського поняття «консультування», а отже, там не може бути такого поділу понять [7].

Таким чином, для більш чіткого розуміння суті проблеми і введення однаковості має сенс у вітчизняній літературі з теорії і практиці консультування зупинитися тільки на понятті «консультування» і не використовувати поняття «консалтинг». Надалі в даному підручнику буде використовуватися тільки поняття «консультування».

Враховуючи, що багато реально існуючі фірми мають у своїй назві прикметник «консалтингові», будемо вважати, що в їх діяльність входить надання послуг з широкого спектру консультування.

У зв'язку з вищесказаним відсутнє однозначне визначення поняття «консультування». Дамо кілька визначень з довідкової, спеціальної і навчальної літератури цьому поняттю, які з різних позицій характеризують діяльність з консультування та розкривають сутність цього процесу.

Консультування – діяльність спеціальних компаній по консультуванню виробників, продавців, покупців в області експертної, технічної та економічної діяльності [9].

Консультування – діяльність фірм з надання консультаційних послуг підприємствам, організаціям, фізичним особам по широкому колу питань економіки і права (створення та реєстрація фірм, маркетингові дослідження, інновації, інвестиції та ін.).

Консультування-діяльність спеціальних компаній, що полягає в консультуванні виробників, продавців, покупців з широкого кола питань економіки, фінансів, зовнішньоекономічних зв'язків [11].

Консультування – термін, що використовується в сучасній практиці для позначення діяльності, спрямованої на виявлення і розробку

пропозицій і програм з метою раціоналізації та оптимізації функціонування підприємства, допомоги керівному складу та управлінцям в процесі прийняття грамотних рішень.

У широкому розумінні консультування (консалтинг) як соціальне і економічне явище, що ставить своєю метою вирішення різноманітних завдань і надання інтелектуальної допомоги у найрізноманітніших сферах життєдіяльності суспільства, існує так само давно, як і саме людство.

Існує безліч визначень консультаційних послуг, наприклад:

Консультаційні послуги (консалтингові послуги) – це підприємницька діяльність у невиробничій сфері надання споживачам (клієнтам) послуг матеріального характеру у вигляді порад, рекомендацій і експертиз у різних сферах діяльності.

Враховуючи вищесказане, сформулюємо більш чітко визначення для поняття «консультаційна послуга»:

Консультаційна послуга – це задоволення з боку консультанта або консультує фірми заявки клієнта (фізичної чи юридичної особи) на підготовку та отримання узгоджених умов деякого інформаційного ресурсу певної тематичної спрямованості, заданого виду і кінцевого об'єму з метою вирішення завдань клієнта.

Термін «консультаційна послуга» не визначений на законодавчому рівні. Цей термін був передбачений лише в Законі «Про здійснення державних закупівель» [1] у редакції від 01.06.2010 р. № 2289VI, у якому зазначалося, що консульта-

ційні послуги – це інтелектуальна, нематеріальна діяльність, результати якої не є фізично осяжними, у тому числі аудиторські, юридичні, консалтингові послуги, пов'язані з консультуванням, експертизою, оцінкою, підготовкою висновків і рекомендацій, послуги з навчання, підготовки спеціалістів (п. 15 ст. 1). На сьогодні ця норма втратила чинність.

Цивільний кодекс (далі – ЦК) України визначає поняття договору про надання послуг. Так, відповідно до ч. 1 ст. 901 ЦК України за договором про надання послуг одна сторона (виконавець) зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності, а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором. З урахуванням викладеного законодавчого визначення та з урахуванням характерних ознак, притаманних консультації, можна визначити поняття «консультаційна послуга» [10].

Консультаційна послуга – це інтелектуальна діяльність неуреченого характеру, здійснена професійним консультантом на оплатній чи безоплатній основі, в процесі якої консультант надає замовнику інформацію у вигляді порад, рекомендацій, висновків із питань, визначених замовником у різноманітних сферах діяльності в матеріалізованій формі, доступній для об'єктивного сприйняття.

Зауважимо, що для уникнення непорозумінь з контролюючими органами щодо оподаткування

Таблиця 1

Приклади консультаційних послуг (формулювання, адаптоване до українського законодавства)

| Формулювання послуг згідно з КВЕД | Формулювання послуг згідно з ДК 016-97 | Формулювання послуг згідно з ДК 012-97 |
|--|--|--|
| 74.14.0. Консультування з питань комерційної діяльності та управління | 74.14.1 Консультативні послуги з питань управління комерційною діяльністю | 74.14. Консультативні послуги з питань комерційної діяльності та управління |
| | 74.14.11.000 Консультативні послуги з загальних питань управління | |
| | 74.14.13.500 Консультативні послуги з комплексного вивчення маркетингу ринку і формування концепції | |
| | 74.14.15.000 Консультативні послуги з питань управління виробництвом | |
| 74.11.2. Нотаріальна та інша юридична діяльність, у т. ч. надання рекомендацій та консультацій із загальних питань, складання юридичних документів | 74.11.1 Послуги в галузі права | 74.11. Послуги у сфері права |
| | 74.11.12.100 Консультативні послуги з юридичних питань і послуги з представництва у зв'язку з цивільним правом | |
| | 74.11.12.200 -/- у зв'язку з торговельним правом | |
| | 74.11.12.300 -/- у зв'язку з трудовим правом | |
| | 74.11.15.100 Послуги зі складання юридичної документації | |
| | 74.11.15.200 Послуги з проведення правової експертизи поданих для розгляду юридичних документів | |
| | 74.11.17.104 Складання проектів угод та заяв | |
| 74.11.17.202 Складання документів (заяв, довідок із законодавства, запитів, скарг) | | |
| 74.12.0. Діяльність у сфері бухгалтерського обліку та аудиту | 74.12 Послуги в галузі бухгалтерського обліку | 74.12. Послуги у сфері бухгалтерського обліку, у т. ч. послуги з реєстрації комерційних операцій, підготовки фінансових звітів, зі складання податкових декларацій, консультаційні послуги |
| | 74.12.11.000 Послуги з проведення фінансових ревізій | |
| | 74.12.12.000 Послуги з перевірення рахунків | |
| | 74.12.13.000 Послуги зі складання балансу | |
| | 74.12.3 Консультативні послуги в галузі оподаткування | |
| 74.12.30 Консультативні послуги в галузі оподаткування, в т. ч. складання податкових декларацій чи документів на запит | | |
| 74.50.0. Підбір та забезпечення персоналом | 74.50 Послуги з підбору і забезпечення персоналом | 74.5. Послуги з підбору та забезпечення персоналом |
| | 74.50.1 Послуги з підбору персоналу | |
| | 74.50.2 Послуги із забезпечення персоналом | |

консультаційних послуг доцільно у договорах та документах, що складаються на виконання договору (рахунках-інвойсах, звітах виконавця, актах про надані послуги), вживати формулювання послуг відповідно до згаданих вище нормативних актів (табл. 1).

Консультавання можна розглядати як особливу професійну діяльність, що передбачає залучення кваліфікованих фахівців зі спеціальною підготовкою у галузі бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, права, управління. В процесі консультавання клієнту надається допомога у виявленні проблем, їх аналізу, надаються рекомендації з їх ефективного вирішення [12].

Кваліфікація фахівця, який надає консультації, має залежати від сфери діяльності, в якій надаватимуться консультаційні послуги. Відповідно, якщо консультавання носить правовий характер, тоді консультант повинен володіти юридичними знаннями, добре орієнтуватися в чинному законодавстві.

При консультаванні з проблем управління необхідно є обізнаність в управлінському обліку, менеджменті, аналізі, плануванні господарської діяльності. При цьому у будь-якому випадку консультант повинен володіти проблемним мисленням, вміти виявляти проблемні ділянки роботи, знаходити оптимальні шляхи їх усунення, здійснювати аналіз поточної ситуації, мати навички ділового спілкування.

Процес консультавання являє собою спільну діяльність консультанта і клієнта з метою вирішення певного завдання і здійснення бажаних змін в організації та поділяється на п'ять етапів (рис. 1) [4].

Надання консультаційних послуг оформлюється підсумковим звітом, який складається в довільній формі. Крім загального огляду виконаної роботи підсумковий звіт повинен вказувати на реальні переваги, отримані в результаті змін, давати клієнту рекомендації, що треба зробити і чого слід уникати в майбутньому.

При відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій з надання консульта-

ційних послуг потрібно точно визначити порядок формування доходів і витрат.

При цьому треба пам'ятати, що відповідно до п. 10 П(С)БО 15 «Дохід» [2], який пов'язаний з наданням послуг, визначають, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Для цього мають виконуватися така умова – можлива достовірна оцінка доходу.

Результат операцій із надання послуг може бути оцінений тільки за таких умов:

- можлива достовірна оцінка доходу;
- імовірність надходження економічних вигід від надання послуг;
- можлива достовірна оцінка ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливо достовірно оцінити витрати, здійснені для надання послуг та необхідні для їх завершення.

За п. 11 П(С)БО 15 оцінити ступінь завершеності операцій можна одним із трьох способів:

- вивчення виконаних робіт (коли, з урахуванням уже наданих послуг, можна визначити ступінь їх готовності та оцінити їх суму);
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Якщо дохід від надання консультаційних послуг не може бути правильно визначено, то він відображається в розмірі витрат, які підлягають відшкодуванню.

На підприємствах, основна діяльність яких – надання консультаційних послуг, для обліку доходів, пов'язаних із такою діяльністю, використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». За кредитом субрахунку 703 відображається отриманий (визнаний) дохід від надання послуг, за дебетом – сума непрямих податків (ПДВ), знижок та сума списання чистого доходу у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» (субрахунок 791 «Результати операційної діяльності»).

Визнаний дохід від наданих консультаційних послуг відображається кореспонденцією рахунків: Дт 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» Кт 703.

Одночасно підприємства – платники ПДВ відображають податкове зобов'язання з ПДВ: Дт 703 Кт 641 «Розрахунки за податками». Сума ПДВ дорівнює одній шостій отриманої виручки від наданих послуг.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [3], собівартість реалізованих консультаційних послуг складається з: виробничої собівартості послуг, виконаних протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загально-виробничих витрат;

наднормативних виробничих витрат.

Таким чином, виробнича собівартість консультаційних послуг згідно з П(С)БО 16 складається з прямих матеріаль-

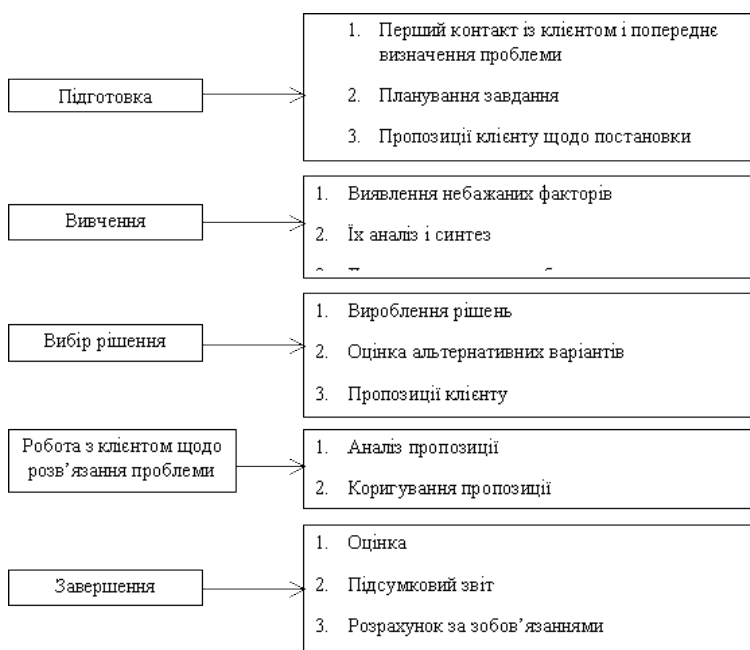


Рис. 1. Етапи проведення консультаційних послуг

них витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальнопромислових та постійних розподілених загальнопромислових витрат.

Відповідно до Плану рахунків та Інструкції про його застосування, всі прямі витрати відображаються за дебетом рахунка 23 «Виробництво», а непрямі витрати відображаються на рахунку 91 «Загальнопромислові витрати».

Витрати, відображені на рахунку 91, щомісяця списуються на рахунок 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації» відповідно до методики розподілу загальнопромислових витрат, передбаченої у П(С)БО 16.

У свою чергу, П(С)БО 16 рекомендує розрізняти витрати, пов'язані з управлінням підприємством, що надаються. Чинним Планом рахунків та Інструкцією про його застосування для таких витрат передбачено рахунки 92 «Адміністративні витрати». Наприкінці звітного періоду загальна сума витрат списується відразу на рахунок 79 «Фінансові результати» [14].

Таким чином, на кінець звітного періоду залишків на рахунках 92 і 93 немає, бо адміністративні витрати є витратами періоду, і тому

до собівартості консультаційних послуг не включаються. Докладно перелік адміністративних витрат установлено п. 18 подано у п. 19 П(С)БО 16.

Висновки. Отже, викладені аспекти бухгалтерського обліку надання консультаційних послуг розкривають їх специфіку та охоплюють весь процес виконання робіт з надання допомоги та практичних порад у багатьох питаннях фінансово-господарської діяльності підприємств.

Для покращення якості консультаційних послуг та підвищення їх ефективності необхідно розробляти та удосконалювати методичні засади щодо їх надання. Стандартизація процесу здійснення таких послуг може сприяти розвитку послуг, що пов'язані з професійною діяльністю аудиторів, та становити значний поштовх для розширення теоретичної бази в межах кожного виду аудиторських завдань. Аудиторським фірмам України необхідно удосконалювати і розвивати консультаційні послуги, тому що це обумовлено зростанням попиту на них серед підприємств малого і середнього бізнесу, а це в свою чергу забезпечить позитивну тенденцію стабільності діяльності аудиторських фірм в майбутньому.

Список літератури:

1. Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): рішення АПУ від 27 вересня 2007 року № 182/5 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua>
2. П(С)БО 15 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход», затверджений наказом МФУ від 29.11.1999 р. № 290.
3. П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318.
4. Бухгалтерський облік: навч. посібник для виш / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Центр учб. літ., 2016. – 424 с.
5. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посіб. / Н. І. Верхоглядова. – К.: ЦУЛ, 2010. – 354 с.
6. Виноградова М. О. Аудит: навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К.: ЦУЛ, 2014. – 500 с.
7. Гаргола Ю. Г. Загальна методика надання аудиторських послуг / Ю. Г. Гаргола // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>
8. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: підручник / Н. О. Гура. – К.: ЦУЛ, 2010. – 320 с.
9. Касич А. О. Особливості розвитку аудиторських послуг в Україні та концептуальні підходи до їх класифікації / А. О. Касич, І. М. Гноєва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>
10. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Пича. – 2-е вид. – К.: Каравелла, 2009. – 560 с.
11. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К.: ЦУЛ, 2013. – 688 с.
12. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми: Університетська книга, 2015. – 336 с.
13. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2012. – 647 с.
14. Шара Є. Ю. Фінансовий облік: навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. – К.: Центр учб. літ., 2016. – 336 с.

Кондратюк С.М.

Університет «КРОК»

УЧЕТ И КОНТРОЛЬ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ КОНСУЛЬТАЦИОННЫХ УСЛУГ

Аннотация

Исследованы проблематика употребления понятия «консалтинг» и «консультирование». В статье рассмотрено понятие «консультирование» и «консультационная услуга». Отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций по предоставлению консультационных услуг. Ведения контроля по предоставлению консультационных услуг.

Ключевые слова: услуги, консультация, консультационная услуга, учет, расходы, результат.

Kondratiuk S.M.
University «KROK»

ACCOUNTING AND CONTROL CONSULTANCY SERVICES

Summary

Studied issues use concepts of «consulting» and «advisory». The article discusses the concept of «consultation» and «consulting services». Reflect the accounting business operations to provide advisory services. Keeping monitoring of consultancy services.

Keywords: Services, consultancy, consulting service, accounting, costs, financial results.

УДК 336.201

ПРОБЛЕМА УХИЛЕННЯ ВІД ПОДАТКІВ ТА НАСЛІДКИ ЦЬОГО ЯВИЩА ДЛЯ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Корягіна Т.В., Якименко К.А.

Університет митної справи та фінансів

У статті розглянуто проблему ухилення від податків в Україні та наслідки цього явища. Обґрунтовано втрати бюджету країни від несплати податків. У дослідженні проаналізовано зміну податкового навантаження за останні роки і зв'язок цього явища з переходом бізнесу у тінювий сектор. Визначено дефіцит бюджету за 2011-2015 рр. У роботі досліджено загрозу тінювого сектору для бюджетної безпеки України. **Ключові слова:** податки, ухилення, тінювий сектор, бюджетна безпека, бюджетний дефіцит, податкове навантаження.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки фінансова політика держави базується на системі фінансових регуляторів. Фінансовими регуляторами, на яких базується фінансова політика держави, є, в першу чергу, податки, які забезпечують вилучення і перерозподіл створеного валового внутрішнього продукту і формування централізованих фондів грошових ресурсів держави. Сьогодні в Україні спостерігається дефіцит державного бюджету. До цього призводить, в першу чергу, недостатність бюджетних надходжень, а як відомо в нашій країні основним джерелом бюджетних доходів є податки.

Низький рівень податкових надходжень обумовлений низкою причин, в першу чергу, зменшенням рівня реальної заробітної плати населення, в окремих випадках – номінальне зниження рівня доходів, зважаючи, що податок на доходи фізичних осіб становить основну частину податкових надходжень. По-друге, причиною скорочення доходів бюджету від оподаткування є високий рівень податкових ухилень, що зумовлений прагненням індивідів залишити у своєму розпорядженні більше коштів, незважаючи на незаконність такого способу. Отже такі явища в економіці України чинять суттєвий вплив на формування бюджету та можливості здійснення в країні соціально-економічної політики.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемою ухилення від сплати податків в Україні займалися такі вчені: В.С. Альошкін, В. Білоус, П.М. Вавілов, В. Вишневський, А. Веткін, О.С. Задорожний, О.А. Крамаренко, К.А. Матвійчук, В. Мельник, А. Соколовська, Н.Б. Фролова

та інші. Проблема бюджетної безпеки присвячували свої праці О. Барановський, В. Соловйов, В. Геєць, Г. Дарнопих, М. Єрмошенко, В. Мунтіян, В. Предборський, О. Користін, В. Федосов, І. Луцик, В. Рудик та інші.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Хоча існує багато праць, де розглядається проблема ухилення від податків та недоліки податкової системи, однак наслідки цього явища для державного бюджету досліджені ще недостатньо.

Мета статті полягає в дослідженні способів ухилення від сплати податків в Україні, виявленні недоліків у оподаткуванні доходів в Україні, що призводять до виникнення податкових ухилень та, у свою чергу, до дефіциту у бюджеті держави.

Виклад основного матеріалу. Уникнення податків та ухилення від їх сплати притаманні будь-якому суспільству. Причиною цього явища є те, що платники податків недостатньо усвідомлюють вигоду від споживання суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів [11]. Через нестабільність економічної ситуації українці намагаються ухилитись від оподаткування і «заощадити» певні кошти. Обтяжливність податкової системи України визначається не тільки величиною податкових ставок, а насамперед нерівномірністю податкового навантаження, заплутаністю й нестабільністю податкового законодавства [12].

Податкова система повинна відповідати умовам, що складаються у економічному середовищі. Позитивний вплив на темпи економічного зростання справляє така податкова система, що буде відповідати принципу соціальної справедливості