Яруткина, Наталья Александровна. Развитие методического инструментария налогового аудита : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Яруткина Наталья Александровна; [Место защиты: Марийс. гос. техн. ун-т].- Йошкар-Ола, 2011.- 211 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/3208

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**В условиях реализации налоговой реформы особые требования предъявляются к совершенствованию деятельности и качеству работы налоговых органов, внедрению приоритетных стандартов государственных услуг, административных регламентов, формированию эффективно работающего механизма разрешения споров между гражданами и государством.

Деятельность налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов требует решения различных вопросов, в том числе, связанных с досудебным урегулированием налоговых споров. Создание подразделений налогового аудита в системе налоговых органов явилось частью реализации общей государственной политики, направленной на снижение количества споров, разрешаемых в арбитражных судах с участием государственных органов. Высокий процент удовлетворения исков налогоплательщиков, обжалующих в суде действия или акты налоговых органов, является основанием всестороннего анализа причин признания действий или актов налоговых органов незаконными, особенно, когда причиной возникновения судебных разбирательств выступает неоднозначность норм законодательства о налогах и сборах и различные подходы к решению проблемных вопросов взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов.

Противопоставление интересов участников налоговых споров является, прежде всего, результатом недостаточной развитости правового механизма взаимоотношений субъектов. Поэтому действующая налоговая система нуждается в эффективном механизме урегулирования налоговых споров и установлении баланса интересов публичного и частного характера. Возникающая конфликтность налоговых отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами возлагает на систему налогового администрирования новые требования к досудебному урегулированию налоговых споров службами налогового аудита, что, в свою очередь, невозможно без научно-обоснованного методического обеспечения этой деятельности. Актуальность данной проблемы подтверждается отсутствием эффективных методик оценки этого вида деятельности налоговых органов.

**Степень изученности проблемы.**Теоретические и методологические основы налогообложения и налоговых споров исследовались в разное время и с разных сторон достаточно широким кругом зарубежных и отечественных экономистов. В числе зарубежных исследователей, рассматривающих проблемы разрешения налоговых споров, следует отметить труды таких ученых, как Ф. Кене, А. Смит, Ж. Боден, А. Вагнер, Дж. Кейнс, А. Лаффер, В. Мирабо, Д. Рикардо, П. Самуэльсон и др. В России научный вклад в разработку этой проблемы внесли: А.В. Брызгалин, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашев, Г.Е. Каратаева, И.И. Кучеров, И.А. Майбуров, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, Л.Б. Парфенова, С.Г. Пепеляев,

Д.А. Смирнов, Ф.Ф. Ханафеев, Д.Г. Черник, СВ. Шаталов и другие. Исследование налоговых споров и налогового аудита с правовой точки зрения осуществляли В.М. Горшенев, Б.М. Лазарев, М.С. Студеникина, И.Б. Шахов, Е.В. Шори-на и другие.

Высоко оценивая результаты исследований ученых, все же следует отметить, что комплексных исследований методического обеспечения и эффективности налогового аудита в отечественной науке недостаточно. Между тем, наличие множества различающихся подходами оценочных методик и несовершенство организационных процедур налогового аудита требует более глубокого исследования данных вопросов. Актуальность и недостаточная изученность проблемы оценки результатов налогового аудита обусловила выбор темы данного диссертационного исследования.

**Цель и задачи диссертационного исследования.**Цель диссертационного исследования состоит в разработке комплекса теоретических и организационных вопросов налогового аудита, а также усовершенствовании методов анализа и оценки эффективности процедур налогового аудита, используемых в досудебном урегулировании налоговых споров.

Комплексный подход к достижению поставленной цели обусловил постановку следующих задач:

обосновать сущность и уточнить содержание налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров;

разработать концептуальную модель налогового аудита и обосновать взаимосвязи ее элементов в системе досудебного урегулирования налоговых споров;

систематизировать методический инструментарий налогового аудита и уточнить принципы налогового аудита, их возможное применение в организации досудебного урегулирования налоговых споров;

проанализировать содержание существующих процедур налогового аудита, выявить и обосновать необходимость использования новых процедур в досудебном урегулировании налоговых споров;

систематизировать виды и формы реализации налогового аудита, обосновать критерии их классификации;

уточнить алгоритм поэтапной методики проведения налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров;

дать определение и построить модель эффективности налогового аудита;

разработать комплексную методику анализа и оценки эффективности налогового аудита; определить критерии и показатели эффективности налогового аудита и обосновать их результативность для оценки деятельности налоговых органов.

**Область исследований**соответствует специальности 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит" Паспорта специальностей ВАК России.

**Предметом диссертационного исследования**является методический инструментарий налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров и деятельности налоговых органов по осуществлению процедур налогового аудита.

**Объектом диссертационного исследования**являются налоговые отношения, складывающиеся в механизме досудебного урегулирования налоговых споров в России в условиях предпринимаемых государством усилий по упорядочению налоговых отношений, завершения налоговой реформы, создания предпосылок для снижения уровня конфликтности в налоговой сфере и повышения эффективности деятельности налоговых органов.

**Теоретической и методологической основой диссертационного исследования**послужили труды отечественных и зарубежных авторов, в которых рассматриваются вопросы экономической теории, истории и теории налогообложения, организации налоговой системы и налогового администрирования в отношении налогового аудита. Использовано законодательство Российской Федерации в сфере налогообложения. В процессе исследования применялись общенаучные методы исследования: исторический и логический подходы к оценке экономических явлений, связанных с теорией, политикой и практикой налогообложения, моделирование, сравнение и др.

**Информационную базу исследования**составили статистические данные Федеральной налоговой службы России (ФНС России), нормативно-правовые документы в области налогообложения, методические документы ФНС России, а также материалы информационного портала Всемирного банка, национальных аналитических агентств и информационных систем, размещенные в глобальной сети Интернет.

**Научная новизна проведенного исследования**заключается в развитии теоретических знаний и совершенствовании методического инструментария налогового аудита, в целях повышения его эффективности в досудебном урегулировании налоговых споров в России.

В диссертационном исследовании получены и выносятся на защиту следующие результаты, имеющие научную новизну:

раскрыта сущность налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров и разработана концептуальная модель налогового аудита, отражающая его двойственную сущность: как механизма досудебного урегулирования налоговых споров и как механизма контроля за соблюдением законодательства в деятельности налоговых органов;

определено методическое обеспечение налогового аудита и предложена авторская классификация принципов налогового аудита: конституционные (законности, защиты прав человека и гражданина, презумпции невиновности и др.), процессуальные (процессуального равенства, гласности, доступности и др.), экономические (эффективности, экономичности и др.);

обосновано содержание и проведена классификация процедур налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров: по организации процесса урегулирования налоговых споров (рассмотрение жалоб, рассмотрение возражений, рассмотрение обращений); по содержанию работ при проведении налогового аудита (инспектирование, запрос, пересчет, анализ); по назначению (стратегические и нормотворческие процедуры);

- систематизированы виды и формы реализации налогового аудита в досу  
дебном урегулировании налоговых споров, выделены три вида налогового ау  
дита в зависимости от формы реализации и источника информации для его про  
ведения:

а) налоговый аудит по материалам налогового контроля, который вклю  
чает пять форм реализации: рассмотрение возражений по акту налоговой  
проверки; рассмотрение апелляционной жалобы; рассмотрение жалобы на  
решение по налоговой проверке; рассмотрение возражений по акту обнару  
жения фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах  
и сборах; рассмотрение жалобы на решение, вынесенное в связи с выявлени  
ем фактов нарушения законодательства о налогах и сборах;

б) налоговый аудит по действиям (бездействию) должностных лиц нало  
гового органа путем издания акта ненормативного характера, не связанного  
с контрольной работой налоговых органов, который предусматривает одну  
форму реализации - рассмотрение жалоб на действия (бездействие) должно  
стных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера,  
не связанного с контрольной работой налоговых органов;

в) налоговый аудит по действиям (бездействию) должностных лиц нало  
говых органов, который включает одну форму реализации - рассмотрение  
жалоб на действия (бездействие) должностных лиц налогового органа;

обосновано содержание и показана взаимосвязь пяти этапов налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров: 1 - планирования; 2 -основного этапа изучения и проверки материалов; 3 - заключительного этапа составления экспертного заключения и принятия решения; 4 - этапа использования результатов аудита в налоговом администрировании; 5 - этапа оценки эффективности налогового аудита;

дано авторское определение эффективности налогового аудита как показателя соответствия системы налогового аудита требованиям законности и качественного рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке и объективности оценки результатов деятельности налоговых органов; разработана модель эффективности налогового аудита, включающая основные элементы: цель, принципы и показатели эффективности налогового аудита, обосновано содержание и взаимосвязь элементов;

обобщены и систематизированы методики оценки эффективности деятельности налоговых органов, в том числе, используемые при определении эффективности налогового аудита; разработана авторская методика оценки эффективности налогового аудита, включающая: определение результатов налогового аудита; оценку качества налогового аудита и степени доверия налогоплательщиков досудебному порядку урегулирования налоговых споров; оценку эффективности деятельности налогового органа; и использование интегрального показателя эффективности налогового аудита.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования**заключается в том, что оно является определенным вкладом в теорию и практику проведения налогового аудита в России. Результаты исследования мо-

гут быть использованы уполномоченными органами при разработке регламентов оценки результативности налогового аудита, аналитическими агентствами в исследованиях налогового администрирования в целом и налогового аудита в частности, консалтинговыми компаниями при разработке проектов эффективного взаимодействия налоговых служб и налогоплательщиков.

Результаты исследования используются в процессе подготовки студентов по дисциплинам "Налоги и налогообложение", "Организация и методика проведения налоговых проверок", "Налоговый контроль" и "Налоговое администрирование" в Марийском государственном техническом университете.

**Апробация результатов проведенного исследования.**Основные положения диссертации докладывались и получили положительную оценку на научно-практических конференциях в 2007-2011 гг.

Результаты исследования используются в деятельности правового отдела Управления ФНС России по Республике Марий Эл для проведения оценки эффективности налогового аудита в территориальных налоговых органах, а также использованы в учебном процессе ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по специальности "Налоги и налогообложение".

**Публикации по теме диссертации.**Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 14 статьях общим объемом 5,7 п.л., в том числе авторский объем 5,2 п.л. Из них три публикации в журналах, рекомендованных ВАК, общим объемом 2,0 п.л.

**Структура работы.**Диссертация содержит введение, три главы, заключение, список использованных источников, иллюстрирована рисунками, таблицами и приложениями и имеет следующую структуру:

Введение

1. Концепция налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых  
споров

1. Сущность налоговых споров и содержание способов их урегулирования в системе налоговых отношений
2. Досудебное урегулирование налоговых споров как направление деятельности налоговых органов
3. Логическая модель налогового аудита и возможности ее реализации в системе налогового администрирования

2. Формирование методического инструментария и возможность его исполь  
зования в налоговом аудите

1. Правовые основы, организационные особенности и процедуры налогового аудита
2. Виды и формы реализации налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров

3. Эффективность налогового аудита, методика его анализа и оценки

1. Сущность эффективности налогового аудита
2. Комплексная методика анализа и оценки эффективности налогового аудита

Заключение