

0- 795299

На правах рукописи



ЯРУТКИНА Наталья Александровна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО
ИНСТРУМЕНТАРИЯ НАЛОГОВОГО
АУДИТА**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Йошкар-Ола - 2011

*Звоо. № 58/01-1181
10.10.2011*

Диссертация выполнена на кафедре налогов и налогообложения ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет"

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Ханафеев Фарид Файзрахманович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Каратаева Галина Евгеньевна

доктор экономических наук, доцент
Смирнов Денис Александрович

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Ярославский государственный университет им. П.Г.Демидова"

Защита состоится 28 октября 2011 года в 15⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ

Автореферат разослан 27 сентября 2011 года.



0000808159

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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, С.В. Шаталов и другие. Исследование налоговых споров и налогового аудита с правовой точки зрения осуществляли В.М. Горшнев, Б.М. Лазарев, М.С. Студеникина, И.Б. Шахов, Е.В. Шорина 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 досудебном урегулировании налоговых споров, выделены три вида налогового аудита в зависимости от формы реализации и источника информации для его проведения:

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

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

в) налоговый аудит по действиям (бездействию) должностных лиц налоговых 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 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

1.1. Сущность налоговых споров и содержание способов их урегулирования в системе налоговых отношений

1.2. Досудебное урегулирование налоговых споров как направление деятельности налоговых органов

1.3. Логическая модель налогового аудита и возможности ее реализации в системе налогового администрирования

2. Формирование методического инструментария и возможность его использования в налоговом аудите

2.1. Правовые основы, организационные особенности и процедуры налогового аудита

2.2. Виды и формы реализации налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров

3. Эффективность налогового аудита, методика его анализа и оценки

3.1. Сущность эффективности налогового аудита

3.2. Комплексная методика анализа и оценки эффективности налогового аудита

Заключение

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. 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.

Налоговые отношения имеют объективную основу конфликтности в силу того, что налоги представляют собой принудительное безвозмездное отчуждение части собственности у ее владельца в пользу государства для выполнения последним своих функций. Отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами основаны на нормах законодательства, однако в силу отставания правовых норм от развития экономических отношений и наличия определенных сфер налоговых отношений, не урегулированных правовыми нормами, возникают налоговые споры. Налоговый спор можно определить как протекающий в установленной законом форме и разрешаемый компетентным государственным органом конфликт между государством и иными участниками налоговых правоотношений, связанных с исчислением и уплатой налогов. В работе раскрыто содержание понятий объект, субъектный состав и основания возникновения налогового спора, которыми объясняется функционирование механизма досудебного урегулирования налоговых споров.

Классификация видов досудебного урегулирования налогового спора уточнена автором в зависимости от инициаторов этих споров.

Для налогоплательщика досудебное урегулирование налогового спора в большинстве случаев является правом, для налогового органа - обязанностью. Проведенный анализ показал, что повышению эффективности досудебного урегулирования налоговых споров может способствовать более четкое нормативное закрепление процедур обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, инициируемых налогоплательщиком.

Налоговый аудит, нормативно закрепленный с 2006 года в системе налоговых органов России, отличается по сути и содержанию от общепринятого (в мировой и российской практике) понятия "аудит". В диссертации дан сравнительный анализ сущности налогового аудита как вида аудиторских услуг в финансово-экономической сфере и механизма досудебного урегулирования налоговых споров, выявлены их отличия по целям, задачам, объектам, субъектам и результатам.

Рассматривая налоговый аудит, как форму последующего налогового контроля, в работе обоснована его двойственная сущность, которая проявляется в двух видах: не только как механизма досудебного урегулирования налоговых споров налогоплательщиков с налоговыми органами, но и как комплекс действий по контролю за исполнением налогового законодательства налоговыми органами, в том числе в части реализации процедурных и процессуальных норм налогового законодательства (рис. 1).



Рис. 1. Концептуальная модель налогового аудита

Исходя из обоснования элементов предлагаемой модели налогового аудита, в работе сформулировано его определение: *налоговый аудит - это система, выступающая с одной стороны механизмом досудебного урегулирования налоговых споров, обеспечивающим реализацию прав налогоплательщиков на рассмотрение налоговых споров с налоговыми органами, а с другой - механизмом контроля за соблюдением законодательства в деятельности налоговых органов, которая необходима для оценки качества деятельности налоговых органов и разработки предложений по повышению ее эффективности.*

2. 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.).

Основные требования, предъявляемые к налоговым аудиторам: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение, профессиональное совершенствование, руководство документами, - охарактеризованы в работе с целью уточнения их содержания.

Эффективная реализация налогового аудита обеспечивается разработкой и соблюдением комплекса принципов, которые имеют большое значение и в урегулировании налоговых правоотношений: во-первых, принципы являются ориентиром в нормотворческой деятельности при совершенствовании механизма разрешения налоговых споров; во-вторых, они позволяют органам, разрешающим налоговые споры, правильно применять законодательство и объективно, в соответствии с законодательством, урегулировать налоговые отношения с налогоплательщиками.

Урегулирование налоговых споров осуществляется через нормативные правовые акты различных отраслей законодательства (финансового, административного права), соответственно, не существует единых принципов, обеспечивающих налоговый аудит в деятельности налоговых органов. Вместе с тем существует определенная взаимосвязь принципов в системе налоговых правоотношений.

Проведенный анализ деятельности налоговых органов показал также, что не все принципы реализуются в процедурах налогового аудита. В частности, при рассмотрении налоговых споров в досудебном порядке фактически отсутствует состязательность сторон спора, а также законом четко не закреплена возможность участия сторон на всех стадиях рассмотрения дела. Отсутствие данных принципов при разрешении налоговых споров в досудебном порядке снижает эффективность налогового аудита, налогоплательщики предпочитают обращаться напрямую в суд, минуя досудебный порядок. В работе обоснована необходимость нормативного закрепления таких принципов, как: доступность, состязательность сторон, процессуальное равенство сторон при разрешении налоговых споров в досудебном порядке.

3. 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).

С помощью процедур организации налогового аудита в системе налоговых органов обеспечивается распределение функций между налоговыми органами всех уровней, устанавливаются требования, предъявляемые к налоговым аудиторам и подразделениям налогового аудита при выполнении возложенных на них задач и функций.

Все проверяемые налоговым аудитом объекты - оспариваемые налоговые правоотношения, могут анализироваться с помощью алгоритма, который описывает, как переходить от одной позиции к другой определенным способом с целью достижения конкретных целей (рис. 2).



Рис. 2. Алгоритм налогового аудита

Исследование подходов к определению процедур налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров, позволило автору определить *процедуры налогового аудита как деятельность, в ходе которой ставятся задачи, разрабатываются конкретные приемы и последовательность их реализации с целью разрешения налогового спора и принятия решения в соответствии с действующим законодательством.*

В работе дан анализ внутриведомственных актов налоговых органов, методически обеспечивающих систему налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров, классифицированы процедуры налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров по следующим критериям:

- 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.

Первая классификационная группа процедур налогового аудита традиционно применяется в действующей практике налогового администрирования. Вторая - четвертая группы выделены автором для повышения эффективности их практического применения.

Наиболее значимыми процедурами налогового аудита являются аналитические процедуры, целями которых являются: изучение предмета налогового спора; оценка выводов налогового органа, обжалуемых налогоплательщиком; определение качества деятельности налогового органа; исключение риска дальнейшего удовлетворения требований налогоплательщика судом. В ходе осуществления аналитических процедур налогового аудита сопоставляется информа-

ция, полученная от налогоплательщиков, и информация, имеющаяся в налоговом органе, а также анализируется имеющаяся арбитражная практика.

В процессе рассмотрения налогового спора налоговый аудитор выполняет следующие аналитические процедуры: 1) определение оспариваемого налогового правоотношения; 2) оценка на предмет законности и обоснованности выводов (действий, бездействий) налогового органа, обжалуемых налогоплательщиком; 3) сравнение фактических обстоятельств с выводами налогового органа, обжалуемыми налогоплательщиком; 4) оценка достаточности доказательной базы для сформулированных выводов налоговым органом; 5) оценка соответствия выводов налогового органа, оспариваемых налогоплательщиком, сложившейся судебной практике.

Эффективная реализация процедур налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров способствует формированию новых подходов к контрольной работе и налоговому администрированию, реализации стандартов обслуживания, которые позволят налоговым органам эффективно реагировать на происходящие изменения в соответствии с практикой и требованиями общества и государства.

4. Систематизированы виды и формы реализации налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров, выделены три вида налогового аудита в зависимости от формы реализации и источника информации для его проведения.

В работе обоснован вывод о том, что налоговый аудит как механизм досудебного урегулирования налоговых споров обеспечивает условия для реализации прав налогоплательщиков на рассмотрение возникающих налоговых споров в целях повышения уровня защиты их интересов; как форма контроля в системе налоговых органов налоговый аудит позволяет оценить эффективность и результативность деятельности налоговых органов. Автором предложена новая классификация форм реализации налогового аудита, соответствующих определенным группам его видов.

Таблица 1. Классификация видов и форм реализации налогового аудита

Группы видов налогового аудита	Форма реализации налогового аудита	Источник информации	
1	2	3	
I группа Налоговый аудит по материалам налогового контроля	1. Рассмотрение возражений по акту налоговой проверки 2. Рассмотрение апелляционной жалобы	Материалы налоговых проверок	Акт налоговой проверки Решение по налоговой проверке, не вступившее в силу (решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения)

1	2	3	
	3. Рассмотрение жалобы на решение по налоговой проверке		Решение по налоговой проверке, вступившее в силу (решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения)
	4. Рассмотрение возражений по акту об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах	Материалы об обнаружении фактов нарушения законодательства о налогах и сборах	Акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах
	5. Рассмотрение жалобы на решение, вынесенное в связи с выявлением фактов нарушения законодательства о налогах и сборах		Решение, вынесенное в связи с выявлением фактов нарушения законодательства о налогах и сборах (решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения)
II группа Налоговый аудит по действиям (бездействию) должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера, не связанного с контрольной работой налоговых органов	6. Рассмотрение жалоб на действия или бездействия должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера, не связанного с контрольной работой налоговых органов	Ненормативные акты, действия (бездействия), связанные с применением законодательства о налогах и сборах	<ul style="list-style-type: none"> – требования об уплате налога и сбора; – решение о приостановлении операций по счетам в банке; – решение о взыскании налога, сбора, пени и штрафа за счет денежных средств на счетах в банке; – нарушения при проведении осмотра помещений и территорий; – нарушения при выемке документов и предметов; и др.
		Ненормативные акты, действия (бездействия), не связанные с применением законодательства о налогах и сборах	<ul style="list-style-type: none"> – постановления о привлечении к административной ответственности; – действия (бездействия) по исполнению законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; – действия (бездействия) по исполнению законодательства о валютном регулировании; и др.
III группа Налоговый аудит по действиям (бездействию) должностных лиц налоговых органов	7. Рассмотрение жалоб на действия (бездействия) должностных лиц налогового органа	Действия (бездействия) должностных лиц налоговых органов	<ul style="list-style-type: none"> – нарушение налоговой тайны; – некорректное поведение должностных лиц налогового органа; и др.

Каждая из форм налогового аудита, с помощью которой урегулируется налоговый спор, имеет свои специфические особенности. В первую очередь, как показано в таблице, это связано с информацией, являющейся основой для рассмотрения спора. Также имеются отличия в порядке подачи налогоплательщиками жалоб (возражений, заявлений) и особенностях производства по ним.

Согласно статистическим данным налоговых органов, в подавляющем большинстве случаев налоговые споры рассматриваются в досудебном порядке с использованием форм реализации налогового аудита, входящих в 1 группу. Из общего числа обращений налогоплательщиков, рассмотренных налоговыми органами Республики Марий Эл в 2010 году, 80,8% составляют жалобы и возражения на акты или решения по результатам налогового контроля (камеральных, выездных налоговых проверок и фактам обнаружения нарушений законодательства о налогах и сборах), 16,4% - жалобы на действия (бездействие) должностных лиц налогового органа, выразившиеся в издании акта ненормативного характера, не связанного с контрольной работой налоговых органов; на действия (бездействие) должностных лиц - 2,8% (рис. 3).



Рис. 3. Структура жалоб налогоплательщиков, рассмотренных налоговыми органами Республики Марий Эл в 2010 г.

Данный факт связан с тем, что формы налогового аудита, входящие в I группу, применяются при разрешении самых распространенных налоговых споров, возникающих по результатам проведения налогового контроля. С целью их правильного понимания в работе раскрыта сущность каждой формы реализации налогового аудита, в том числе определены обобщающие и частные признаки отдельных групп.

5. 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.

Процесс налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров представлен в виде последовательности определенных этапов: 1 - планирование аудита; 2 - основной этап; 3 - заключительный этап; 4 - использование результатов аудита; 5 - оценка качества аудита, последовательность проведения которых представлена на рисунке 4.



Рис. 4. Последовательность этапов налогового аудита в досудебном урегулировании налоговых споров

На этапе планирования определяется круг налогоплательщиков, в отношении которых возможно возникновение налоговых споров и разрабатывается стратегия осуществления налогового аудита с целью урегулирования спорных ситуаций в рамках соблюдения требований законодательства. Основным содержанием второго этапа является сбор аудиторских доказательств, на основании которых формируется мнение независимых экспертов. Аудиторские доказательства могут быть получены на основании актов налоговых органов, требований налогоплательщика, документов, представленных налогоплательщиком и других источников информации. На заключительном этапе налогового аудита составляется экспертное заключение и принимается соответствующее решение. Четвертым этапом выступает использование результатов налогового аудита. На их основе формируется экспертное мнение по категориям налоговых споров, дается оценка эффективности налогового администрирования на основе показателей налогового аудита. В связи с этим делается вывод о том, что результаты налогового аудита должны отражать следующие позиции: выводы по результатам налогового аудита; масштабы выявленных нарушений в деятельности налогового органа; причины возникновения налоговых споров; предложения по принятию мер, направленных на предотвращение нарушений прав налогоплательщиков. Оценка эффективности налогового аудита будет точнее, если ее осуществлять по результатам работы налогового органа на основе показателя - снижение количества заявлений в суд по спорам, рассмотренным в рамках налогового аудита.

6. 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.

Основными критериями эффективности финансового контроля являются результативность, действенность и экономичность. При анализе эффективности деятельности налоговых органов, осуществляющих функцию государственного налогового контроля, применяются аналогичные требования к используемым показателям. В работе дано авторское определение эффективности налогового аудита как показателя соответствия системы налогового аудита требованиям качественного рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, который подтверждает объективность оценки результатов деятельности налоговых органов.

Эффективность налогового аудита рассчитывается на основе данных внутренней отчетности налогового органа, в частности, отчета по форме № 3-НС "Сведения о результатах работы по урегулированию споров в досудебном порядке", который формируется по двум направлениям:

- 1) досудебное урегулирование споров на стадии рассмотрения материалов проверки
- 2) досудебное урегулирование споров на стадии рассмотрения жалоб (заявлений) налогоплательщиков.

На основе проведенного анализа используемых в настоящее время критериев оценки эффективности налогового аудита построена модель эффективности налогового аудита (рис. 5).



Рис. 5. Модель эффективности налогового аудита

Эффективность налогового аудита в представленной модели рассмотрена с учетом двойственной сущности этого понятия: как системы досудебного урегулирования налоговых споров и как формы контроля за деятельностью налоговых органов. Достижение цели требует взаимодействия всех элементов модели, которыми являются: принципы эффективности, категории эффективности и характеристики эффективности налогового аудита.

7. 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.

Необходимым требованием для определения эффективности налогового аудита является определение его результатов, который рассчитывается на основе данных внутренней отчетности.

Предлагаемая методика оценки эффективности налогового аудита строится на последовательных пяти этапах, каждый из которых характеризуется группой показателей (рис. 6).

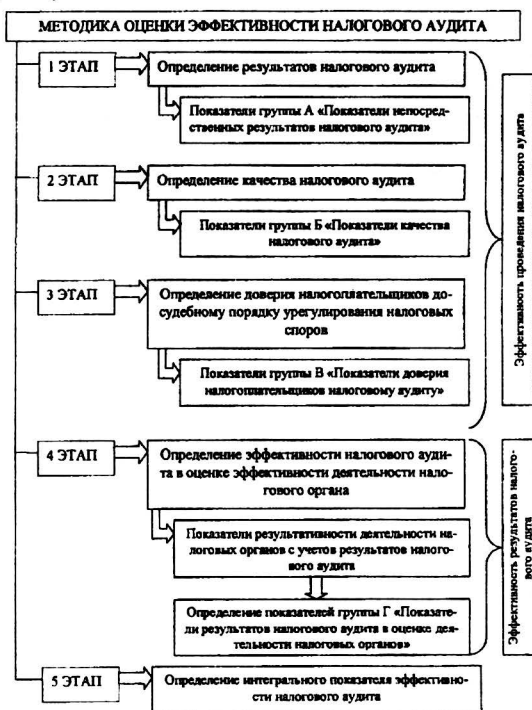


Рис. 6. Методика оценки эффективности налогового аудита

На первом этапе методики определяется объем проведенного налогового аудита и те результаты, которые были достигнуты от его осуществления, которые характеризуются показателями налогового аудита, входящих в группу А "Показатели непосредственных результатов налогового аудита".

На втором этапе методики оценки эффективности налогового аудита определяются показатели, входящие в группу Б "Показатели качества налогового аудита", под которыми понимаются показатели, характеризующие качество рассмотрения возражений и жалоб налогоплательщиков в досудебном порядке, эта группа показателей непосредственно отражает эффективность системы налогового аудита.

Наиболее значимыми показателями, характеризующими качество налогового аудита, то есть отражающим качество рассмотрения налоговых споров, являются показатели Б2, Б3 и Б5.

Показатель Б2 - соотношение числа неудовлетворенных в досудебном порядке жалоб к числу удовлетворенных в пользу налогоплательщиков исковых заявлений, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами.

$$H = Iy / Hd \times 100\%, \text{ где:}$$

H - соотношение числа удовлетворенных в судебном порядке исковых заявлений налогоплательщиков по требованиям, рассмотренным ранее в досудебном порядке, к числу жалоб налогоплательщиков, неудовлетворенных в досудебном порядке;

Iy - количество исков налогоплательщиков, предъявленных к налоговым органам и удовлетворенных судом, по требованиям, рассмотренным ранее в досудебном порядке;

Hd - число жалоб налогоплательщиков, неудовлетворенных в досудебном порядке.

Данный показатель в действительности будет отражать эффективность налогового аудита с точки зрения независимости и качества рассмотрения налоговыми аудиторами налоговых споров. При этом для объективности расчета данного показателя необходимо, чтобы при определении значения *Iy* учитывались только те иски налогоплательщиков, требования по которым ранее уже обжаловались в досудебном порядке.

Показатель Б3 - соотношение числа удовлетворенных в досудебном порядке жалоб на решения по результатам налоговых проверок к общему числу жалоб на решения по налоговым проверкам, %.

$$K = Ky / O \times 100\%, \text{ где:}$$

K - соотношение числа удовлетворенных в досудебном порядке жалоб на решения по результатам налоговых проверок к общему числу жалоб на решения по результатам налоговых проверок;

Ky - количество жалоб на решения, вынесенные по результатам налоговых проверок, удовлетворенных в досудебном порядке;

O - общее количество рассмотренных жалоб на решения, вынесенные по результатам налоговых проверок.

Значение данного показателя для оценки качества налогового аудита заключается в отражении выполнения основной задачи налогового аудита - повышения качества контрольной работы налоговых органов. Высокие значения данного показателя, а тем более его рост по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, отражают неэффективность деятельности налогового органа, выразившиеся в некачественном проведении налоговых прове-

рок, неполноты сбора доказательной базы о нарушении налогоплательщиком налогового законодательства. Мероприятиями, способствующими повышению данного показателя, могут являться: методологическая помощь налоговых аудиторов при проведении налоговых проверок, профессиональное обучение сотрудников и другие. Для расчета данного показателя считаем необходимым учитывать все удовлетворенные жалобы, как полностью, так и частично, поскольку даже частичное удовлетворение жалобы свидетельствует о наличии недостатков в осуществлении налоговыми органами налогового контроля.

Показатель Б5 - соотношение сумм требований, проигранных налоговыми органами в суде, (ранее рассмотренных в досудебном порядке) к общей сумме требований, неудовлетворенных в досудебном порядке, %.

$$T = T_c / T_d \times 100\%, \text{ где:}$$

- T* - соотношение сумм требований, проигранных налоговыми органами в суде, (ранее рассмотренных в досудебном порядке) к общей сумме требований, рассмотренных в досудебном порядке;
- T_c* - сумма требований, проигранных налоговыми органами в суде, (ранее рассмотренных в досудебном порядке);
- T_d* - общая сумма требований, неудовлетворенных в досудебном порядке.

Данный показатель эффективности налогового аудита необходим для отражения той части сумм требований налогоплательщиков, которая необоснованно была признана налоговыми аудиторами не подлежащей удовлетворению.

На третьем этапе предлагаемой методики оценки эффективности налогового аудита определяется доверие налогоплательщиков досудебному порядку урегулирования налоговых споров.

Для оценки доверия налогоплательщиков предлагается использовать методы экспертных оценок: экспертного опроса и анкетирования, по результатам проведения которых определяются показатели эффективности налогового аудита группы В "Показатели доверия налогоплательщиков налоговому аудиту", которые характеризуют отношение налогоплательщиков системе налогового аудита, рассматривающей жалобы (возражения) налогоплательщиков в досудебном порядке.

На четвертом этапе методики необходимо определение таких показателей, которые позволят объективно судить о последствиях, осуществляемой налоговыми органами деятельности.

В связи с этим в работе предлагается: во-первых, определение показателей результативности деятельности налогового органа с учетом результатов налогового аудита, во-вторых, определение показателей эффективности налогового аудита, входящих в группу Г "Показатели результатов налогового аудита в оценке деятельности налоговых органов".

Поскольку основное влияние результаты налогового аудита оказывают на определение качества контрольной работы налоговых органов, то автором предложена корректировка показателей эффективности контрольной работы. Для реального определения эффективности контрольной работы налоговых ор-

ганов в работе обосновано изменение порядка расчета показателей эффективности контрольной работы с учетом результатов налогового аудита. При изменении порядка расчета показателей эффективности контрольной работы согласно предлагаемой автором методики определяется фактический эффект от осуществления налоговыми органами налогового контроля (Табл. 2).

Таблица 2. Эффективность контрольной работы налоговых органов Республики Марий Эл за 2010 год с учетом результатов налогового аудита

№ п/п	Показатели эффективности контрольной работы налоговых органов	Значения показателей эффективности контрольной работы налоговых органов	Значения показателей эффективности контрольной работы налоговых органов с учетом результатов налогового аудита
1.	результативность проведения выездных налоговых проверок, %	100	94,0
2.	результативность проведения камеральных налоговых проверок, %	3,8	3,8
3.	доначислено платежей на 1 выездную налоговую проверку, тыс. руб.	1849	1815,1
4.	доначислено платежей на 1 выездную налоговую проверку организации, тыс. руб.	1683,4	1653,3
5.	доначислено платежей на 1 выездную налоговую проверку организации, которой установлены нарушения законодательства о налогах и сборах, тыс. руб.	1683,4	1653,3
6.	доначислено на 1 выездную налоговую проверку физического лица, тыс. руб.	572,8	563,6
7.	доначислено на 1 специалиста налогового органа (исходя из фактической численности работников налогового органа), тыс. руб.	1042,1	1025,2
8.	доначислено на 1 работника, осуществляющего выездные налоговые проверки, тыс. руб.	8554,3	8397,6
9.	доначислено платежей на 1 камеральную налоговую проверку, тыс. руб.	0,19	0,18
10.	доначислено платежей на 1 камеральную налоговую проверку, которой установлены нарушения законодательства о налогах и сборах, тыс. руб.	5,0	4,8

На четвертом этапе методики оценки эффективности налогового аудита определяются показатели эффективности налогового аудита, входящие в группу

Г "Показатели результатов налогового аудита в оценке деятельности налоговых органов". В предлагаемой методике в данную группу показателей включены показатели, отражающие эффективность налогового аудита по урегулированию налоговых споров, возникающих по материалам налоговых проверок.

Завершающим - *пятым этапом методики* оценки эффективности налогового аудита является расчет интегрального показателя эффективности налогового аудита. Каждому расчетному показателю присваивается определенное количество баллов согласно шкале балльной оценки.

Каждой группе показателей экспертно присваивается определенный весовой коэффициент, в том числе для группы показателей А - 0,2; группы Б - 0,3; группы В - 0,2; группы Г - 0,3. Далее для каждой группы показателей рассчитывается групповой интегральный показатель оценки эффективности. Этот показатель для отдельной группы складывается из суммы значений каждого показателя (в баллах), скорректированных на вес данной группы по следующей формуле:

$$Э_{а, б, в, г} = \sum_{с=1}^n Пс \times Е_{а, б, в, г}, \text{ где:}$$

Э_{а, б, в, г} - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы А, Б, В, Г;

Н - количество показателей группы;

С - показатель;

Пс - оценка в баллах показателя в группе;

Е_{а, б, в, г} - вес группы А, Б, В, Г.

Значение сводного интегрального показателя оценки эффективности налогового аудита рассчитывается по следующей формуле:

$$Э_{и} = Э_{а} + Э_{б} + Э_{в} + Э_{г}, \text{ где:}$$

Э_и - значение сводного интегрального показателя оценки эффективности;

Э_а - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы А;

Э_б - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы Б;

Э_в - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы В;

Э_г - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы Г.

Таким образом, можно получить общее заключение о состоянии эффективности налогового аудита исходя из расчетного значения в сравнении со следующей примерной шкалой значений сводного интегрального показателя оценки эффективности налогового аудита (Табл. 3).

Таблица 3. Шкала расчетных значений интегрального показателя

Интервалы расчетных значений интегрального показателя, в % от максимального значения	Качественная оценка эффективности налогового аудита
до 5	Высокая эффективность
от 6 до 24	Средняя эффективность
от 25 до 49	Удовлетворительная эффективность
от 50 до 74	Низкая эффективность
более 75	Отсутствуют признаки эффективности

Предлагаемая методика предназначена для определения эффективности налогового аудита как механизма досудебного урегулирования налоговых споров и эффективности его функционирования в системе налоговых органов. Она является необходимым инструментом для формирования мероприятий по повышению эффективности деятельности налоговых органов.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. Яруткина, Н.А. Институт досудебного урегулирования налоговых споров [Текст] / Н.А. Яруткина // Экономические науки. - 2010. - № 7. - С. 108-113. - 0,6 п.л.
2. Яруткина, Н.А. Налоговый аудит в досудебном урегулировании налоговых споров: сущность и оценка эффективности [Текст] / Н.А. Яруткина // Экономические науки. - 2011. - № 3. - С. 339-344. - 0,6 п.л.
3. Яруткина, Н.А. Налоговый аудит как механизм досудебного урегулирования налоговых споров [Текст] / Н.А. Яруткина // Вопросы экономики и права. - 2011. - №3. - С. 325-333. - 0,8 п.л.

Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов

4. Яруткина, Н.А. Понятие и признаки уклонения от уплаты налогов [Текст] / Ф.Ф. Ханафеев, Н.А. Яруткина // Потенциалы России в глобальном мире: проблема адаптации и развития. Десятые Вавиловские чтения: материалы постоянно действующей Всероссийской междисциплинарной научной конференции с международным участием, Часть 2. - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2006. - С. 134-136. - 0,2 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.)
5. Яруткина, Н.А. Контрольная работа налоговых органов по повышению доходности лесной отрасли [Текст] / Н.А. Яруткина // Потенциалы России в глобальном мире: проблема адаптации и развития. Десятые Вавиловские чтения: материалы постоянно действующей Всероссийской междисциплинарной научной конференции с международным участием, Часть 2. - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2006. - С. 102-103. - 0,1 п.л.
6. Яруткина, Н.А. Эффективность налоговых проверок [Текст] / Н.А. Яруткина // Регион - 2006: социальные и экономические проблемы развития: Материалы региональной научно-практической конференции. - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2006. - С. 128-132. - 0,3 п.л.
7. Яруткина, Н.А. Залог имущества как способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов [Текст] / Н.А. Яруткина // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: Материалы 60-й сту-

денческой научно-практической конференции "Научному прогрессу - творчество молодых". - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2007. - С. 110-112. - 0,2 п.л.

8. Яруткина, Н.А. Взаимодействие налоговых органов и службы судебных приставов как механизм обеспечения налоговых поступлений [Текст] / Н.А. Яруткина // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: Материалы 60-й студенческой научно-практической конференции "Научному прогрессу - творчество молодых". - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2007. - С. 107-110. - 0,3 п.л.

9. Яруткина, Н.А. Роль налоговых органов в борьбе с "конвертной" заработной платой [Текст] / Н.А. Яруткина // Актуальные проблемы теории и практики учета и налогообложения: Материалы 59-й межвузовской научной конференции студентов и аспирантов, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии. - Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет, 2007. - С. 314-317. - 0,3 п.л.

10. Яруткина, Н.А. Процедуры реализации налогового аудита при досудебном урегулировании налоговых споров [Текст] / Н.А. Яруткина // Актуальные проблемы современной экономики: сборник научных трудов. - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2010. - С. 269-271. - 0,2 п.л.

11. Яруткина, Н.А. Апелляционное обжалование в досудебном урегулировании налоговых споров [Текст] / Н.А. Яруткина // Глобализация. Глобалистика. Потенциалы и перспективы России в глобальном мире. Тринадцатые Вавиловские чтения: материалы постоянно действующей Всероссийской междисциплинарной научной конференции с международным участием, Часть 2. - Йошкар-Ола: Изд-во МарГТУ, 2010. - С. 82-84. - 0,2 п.л.

12. Яруткина, Н.А. Налоговые споры: причины возникновения, сущность и практика разрешения [Текст] / Н.А. Яруткина // Исследования, инновации, опыт: материалы международной научно-практической конференции. - Йошкар-Ола, 2011. - С. 97-103. - 0,4 п.л.

13. Яруткина, Н.А. Значение налогового аудита в системе налогового администрирования и определение процедур его реализации [Текст] / Н.А. Яруткина // Исследования, инновации, опыт: материалы международной научно-практической конференции. - Йошкар-Ола, 2011. - С. 93-96. - 0,3 п.л.

14. Яруткина, Н.А. Эффективность налогового аудита, методика его анализа и оценки в деятельности налоговых органов [Текст] / Ф.Ф. Ханафеев, Н.А. Яруткина // Инновационное развитие экономики. - 2011. - № 2. - С. 38-46. - 1,2 п.л. (вклад автора - 0,8 п.л.)

