

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 336.225.6(476)

ЕГУНОВ
ДМИТРИЙ ИВАНОВИЧ

**ГОСУДАРСТВЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ УСЛУГИ В УСЛОВИЯХ
ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО ПРОЦЕССА
В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит**

Минск, 2020

Научная работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Киреева Елена Федоровна, доктор экономических наук, профессор, первый проректор, УО «Белорусский государственный экономический университет»

Официальные оппоненты: Вerezубова Татьяна Анатольевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра финансов

Мельникова Наталья Александровна, кандидат экономических наук, доцент, Белорусский государственный университет, кафедра корпоративных финансов

Оппонирующая организация ГНУ «Институт экономики НАН Беларуси»

Защита состоится 23 декабря 2020 г. в 11.00 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 339 (3-й учеб. корпус), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 20 ноября 2020 г.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Маханько Л. С.

ВВЕДЕНИЕ

Основными направлениями модернизации налоговых институтов на современном этапе развития общества являются постановка и решение задач по обеспечению максимизации бюджетных поступлений при одновременном создании комфортных условий ведения предпринимательской деятельности и оказания услуг населению. Совершенствование системы налогового администрирования может осуществляться на базе сформированных эффективных правил и нового качества взаимодействий с налогоплательщиком. Исходя из этого, в основе модернизации налоговых институтов должны быть четко определенные приоритеты развития налоговых отношений в рамках совершенствования процедур оказания налоговых услуг населению и бизнесу.

Налоговая система Республики Беларусь находится в постоянном развитии, однако его темпы отстают от требуемого уровня, необходимого для обеспечения современного инновационного содержания социально-экономической системы страны. Причины заключаются в недостаточной действенности существующих методов налогового администрирования и дефиците разработанных теоретических алгоритмов преобразований, а также в увеличении сложности задач, возникающих в процессе ориентации на оказание налоговых услуг.

Вопросы развития налоговых отношений, роли и значения налогов, поиск способов формирования оптимальных налоговых механизмов постоянно находятся в центре внимания как теоретических экономических исследований, так и прикладных разработок ученых и практиков. В частности, вопросы осмысления, формирования и развития концепции «сервисного государства» нашли отражение в трудах следующих экономистов: О. И. Бартош, А. Ф. Васильевой, Т. Гэблера, Е. И. Добролюбова, Д. Кеттла, Я. В. Коженко, А. Ю. Мамычева, С. Э. Мартынова, Д. Осборна, Э. В. Талапина, В. Н. Южакова, и др.

Формированию основ современной налоговой системы, ключевым вопросам теории и методологии совершенствования инструментария организации и регулирования налоговых отношений посвящены работы российских и отечественных ученых: С. В. Барулина, А. В. Брызгалина, А. З. Дадашева, Ю. Б. Иванова, Е. Ф. Киреевой, З. А. Клюкович, И. А. Майбурова, Н. А. Мельниковой, М. В. Мишустина, М. П. Мокрецова, В. Г. Панскова, А. Б. Паскачева, М. Р. Пинской, А. П. Починка, А. А. Соколова, Д. Г. Черника, С. Д. Шаталова, Г. А. Шмарловской, О. Л. Шулейко, Т. Ф. Юткиной.

Вместе с тем целый ряд проблем, связанных с изменением роли и значения налогов в жизни общества, новыми возможностями налоговых

органов по обеспечению устойчивости государственных финансов, развитием сознания и поведения налогоплательщиков, формированием системного и комплексного подхода к созданию механизмов модернизации налоговой деятельности как государственного сервиса, не нашли должного отражения ни в отечественной научной литературе, ни в практике налогового администрирования в Республике Беларусь.

Актуальность изложенных выше проблем и недостаточность их разработки определили выбор темы диссертации, цель, задачи и направления исследования.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами), темами.

Диссертационная работа выполнена в рамках научно-исследовательской работы кафедры налогов и налогообложения УО «Белорусский государственный экономический университет». Отдельные положения сформулированы в результате выполнения следующих научно-исследовательских тем: «Разработать формы и механизмы совершенствования налогового администрирования» (№ ГР 20160919, 2016 г.); «Оптимизация налоговой системы и повышение ее эффективности для стимулирования устойчивого экономического роста» (№ ГР 20171166, 2017 г.); «Налоговые услуги в системе мер повышения эффективности государственного управления» (№ ГР 20181569, 2018 г.); «Реформирование налоговой системы Республики Беларусь на современном этапе экономического развития» (№ ГР 20191323, 2019 г.); «Оценка удовлетворенности индивидуальных предпринимателей, малых и средних организаций, зарегистрированных в Республике Беларусь, оказанием налоговых услуг» (2016-2018 гг.)

Цель и задачи исследования: Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических подходов и практических рекомендаций по повышению эффективности организации процесса оказания государственных налоговых услуг, их стандартизации и оценки качества в целях обеспечения максимизации бюджетных поступлений, а также создания благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности и оказания услуг населению.

Для достижения сформулированной цели были поставлены и решены следующие задачи:

— обосновать теоретический подход к реформированию управления налогообложением, базирующийся на сервисной концепции оказания государственных налоговых услуг налогоплательщикам;

— разработать методический инструментарий комплексной оценки эффективности оказания государственных налоговых услуг, основанный на системе соответствующих индикаторов и показателей;

— разработать модель оценки качества предоставляемых государственных налоговых услуг и механизм их реализации в системе организации налогового процесса в Республике Беларусь;

— разработать механизм оказания государственных налоговых услуг и апробировать его в модели процесса оказания государственных налоговых услуг на основе стандартизации и регламентации;

— разработать практические рекомендации по повышению эффективности процесса оказания государственных услуг в сфере налогообложения в целях создания благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности и оказания услуг населению.

Объект исследования – экономические отношения, возникающие в процессе разработки и оказания государственных налоговых услуг. Предмет – государственные налоговые услуги в структуре налогового процесса Республики Беларусь.

Научная новизна полученных результатов состоит в обосновании теоретического подхода к реформированию управления налогообложением, разработке методического инструментария комплексной оценки эффективности оказания государственных налоговых услуг и модели оценки качества их предоставления, механизма и практических рекомендаций по повышению эффективности процесса их оказания.

Положения, выносимые на защиту.

1. Обоснован теоретический подход к реформированию управления налогообложением, базирующийся на сервисной концепции оказания государственных налоговых услуг налогоплательщикам.

В соответствии с данным подходом государственная налоговая услуга определена как элемент налогового процесса, обеспечивающий организацию и управление движением входящих и исходящих общегосударственных налоговых потоков, с целью финансового обеспечения деятельности государства и предоставления требуемого объема и качества общественных благ.

В отличие от существующих определений государственные налоговые услуги рассматриваются не только как деятельность по обеспечению фискальной функции государства, но и определяются в качестве результата данной деятельности. Это позволяет разработать стандарты и регламенты, а также оценить качество предоставления государственных налоговых услуг.

В рамках выработанного подхода на основе изученных теорий оказания услуг выделены критерии классификации государственных налоговых услуг,

базирующиеся на методах оценки качества и эффективности их предоставления.

Методический инструментарий комплексной оценки эффективности оказания государственных налоговых услуг, базирующийся на системе соответствующих индикаторов и показателей, реализованный в методике комплексной оценки эффективности оказания государственных налоговых услуг. Новизна данной методики состоит в комплексном подходе к оценке эффективности налоговых услуг, согласно которому показатели сгруппированы в общую систему. Это позволило объединить как директивные (обязательные), так и индикативные (необязательные) показатели определяющие эффективность предоставления государственных налоговых услуг, а также разработать механизм их интерпретации. Методика основана на взаимосвязи получаемых результатов (как правило, выражаемых финансовыми показателями) и эффективности организации процесса по оказанию услуг, уровня удовлетворенности и развития персонала, а также сопоставлении указанных результатов с оценкой работы анализируемого субъекта на основе информации, полученной от потребителей услуг. Итогом оценки является интегрированный показатель общей эффективности системы предоставления государственных налоговых услуг.

Применение данной методики дает возможность оценить эффективность сформированной системы предоставления государственных налоговых услуг с позиции как бюджетной, так и социальной эффективности, которые соответственно группируются в блоках «Финансовые результаты» и «Плательщики / Получатели услуг».

2. Модель оценки качества предоставляемых государственных налоговых услуг, основанная на определении критических зон (GAP-разрывов), возникающих при несовпадении ожиданий потребителей с фактическим механизмом оказания услуги. Предложенная модель оценки качества государственной налоговой услуги позволила выявить следующие критические зоны:

- разрыв между ожиданиями потребителей и восприятием руководства налоговой администрации процесса оказания государственной налоговой услуги;
- расхождение в оценке руководства налоговых администраций и технических характеристиках сформированных регламентов, программного обеспечения и иных инструментов оказания услуг;
- несоответствие стандарта (регламента) услуги и фактического предоставления услуги;
- отклонения между фактом предоставления услуг, стандартом и внешней информацией об услуге;

- несовпадение ожиданий потребителей с фактическим восприятием полученной услуги;
- расхождение в ожиданиях потребителя и восприятии их ожиданий сотрудниками налоговых органов;
- несоответствие между восприятием сотрудника и руководства налоговой службы.

Предлагаемая модель качества обслуживания обеспечивает создание концептуальной структуры потенциальных направлений совершенствования деятельности налоговых органов в части предоставления услуг плательщикам на высоком профессиональном уровне. Данные направления могут быть реализованы в методике оценки ожиданий потребителей налоговых услуг с перспективой ее использования при ежегодном опросе потребителей налоговых услуг с целью оценки качества их предоставления.

3. Механизм оказания государственных налоговых услуг, основанный на линейном построении и развитии, апробированный в модели процесса оказания государственных налоговых услуг с учетом стандартизации и регламентации. Предложенный механизм реализован на базе установленного перечня государственных налоговых услуг и соответствующих структурных подразделений, оказывающих эти услуги, разработанных и утвержденных стандартах и регламентах оказания услуг, а также системе оценки качества и урегулирования возникающих споров. Для реализации модели процесса оказания государственных налоговых услуг определен механизм стандартизации государственных налоговых услуг, включающий ряд этапов, а также предложены структура типового стандарта и регламент оказания государственной налоговой услуги. Их действие распространяется на все этапы оказания государственных налоговых услуг, что решает проблему обеспечения единства подходов в сфере защиты интересов конечного потребителя.

4. Разработаны практические рекомендации по повышению эффективности процесса оказания государственных налоговых услуг для бизнеса и населения, включающие обоснование целесообразности внедрения в практику работы налоговых органов методик, методических подходов и моделей, полученных в рамках данного диссертационного исследования, определение необходимости проведения мониторинга и диагностики оказания государственных налоговых услуг, применение стандартов государственных налоговых услуг, обоснование предложений по разработке и развитию системы средств взаимодействия с получателями услуг, основанных на использовании современных информационных технологий.

Личный вклад соискателя ученой степени. Диссертация является самостоятельным законченным научным исследованием по вопросам организации и оценки деятельности по оказанию государственных налоговых услуг. Со-

держась в диссертации и выносимые на защиту положения разработаны соискателем лично, имеют научную новизну, практическую, экономическую и социальную значимость.

Апробация диссертации и информация об использовании ее результатов. Основные положения диссертации докладывались на международных и республиканских конференциях: «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2018, 2019), «Стратегия развития экономики Беларуси: вызовы, инструменты реализации и перспективы» (Минск, 2018), «Актуальные проблемы налоговой политики» (Минск, Москва, Екатеринбург, Иркутск, Владивосток, Владимир, Калуга, 2018, 2019), «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития» (Уфа, 2018, 2019). Результаты исследования использованы Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь при проведении аналитической работы по оценке удовлетворённости индивидуальных предпринимателей, малых и средних организаций, зарегистрированных в Республике Беларусь, оказанием налоговых услуг (акт от 17.04.2019 г. б/н).

Опубликование результатов диссертации. По теме диссертации опубликовано 18 научных работ, в том числе 3 монографии (в соавторстве), 7 статей в изданиях, включенных в Перечень научных изданий Республики Беларусь для опубликования результатов диссертационных исследований (3 в соавторстве), 1 – в научном журнале, 7 – в материалах конференций. Объем публикаций, соответствующих п. 18 Положения о присуждении учёных степеней и присвоении ученых званий, составляет 2,4 авторского листа.

Структура и объём диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трёх глав, заключения, библиографического списка и приложений. Работа изложена на 155 страницах. Объём, занимаемый 6 таблицами, 16 рисунками и 1 приложением, составляет 19 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретические основы определения налоговых услуг в условиях функционирования современного государства**» обоснован теоретический подход к реформированию управления налогообложением, базирующийся на концепции «сервисного государства». На основе указанной концепции, сформулировано определение понятия «государственной налоговой услуги», выделены критерии, на базе которых проведена классификация государственных налоговых услуг, проанализирован и обобщен зарубежный опыт предоставления государственных налоговых услуг в условиях развития электронных налоговых сервисов.

Одной из старейших функций государства является взимание налоговых

платежей, которое должно быть встроено в концепцию сервисного развития государственного управления. Осознание налоговой деятельности как двустороннего взаимодействия государства, с одной стороны, и общества или налогоплательщика с другой, предусматривает не только механизм реализации фискальных функций по наполнению бюджета. Деятельность налоговых органов должна равноценно рассматриваться как сервис по предоставлению услуг обществу и налогоплательщикам, направленных на реализацию их прав, свобод и законных интересов, получение материальных или нематериальных благ налогоплательщиками и обеспечение социально-экономического развития общества в целом.

Согласно изложенной концепции государственная налоговая услуга может быть определена, как закреплённая правовыми актами деятельность налоговых органов, результатом которой является качественное обеспечение условий для реализации прав, удовлетворения законных интересов, а также для исполнения обязанностей потребителями данных услуг.

В соответствии с данным подходом государственные налоговые услуги в Республике Беларусь включают совокупность действий и административных процедур, осуществляемых налоговыми органами в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь, иные сервисы, направленные на создание инфраструктуры для реализации налоговыми органами и налогоплательщиками своих прав и выполнения своих обязанностей в налоговой сфере.

Объектом государственного управления в налоговой сфере являются входящие и исходящие налоговые потоки, совершающие свое движение от налогоплательщиков в бюджетную систему в порядке исполнения налоговых обязательств и используемые на прирост общественных благ, стимулирование экономического роста в стране и налоговое администрирование. Налоговые потоки представляют собой элемент макроэкономической модели кругооборота финансовых ресурсов с участием государства, которое продуцирует финансовые потоки, выступая в качестве производителя общественных благ, в том числе и государственных налоговых услуг для хозяйствующих субъектов и домашних хозяйств, в то же время получая от них налоговые поступления.

Система управления налоговыми потоками функционирует в рамках установленных процедур и элементов налогового процесса. Содержание налогового процесса в экономическом понимании составляют закреплённые нормами налогового права отношения, связанные с управлением налоговыми бюджетами, в рамках функционирования налоговой системы на базе сформированного налогового механизма в соответствии с утверждённой государственной налоговой политикой.

Согласно изложенному подходу государственная налоговая услуга может быть определена как элемент налогового процесса, обеспечивающий организа-

цию и управление движением входящих и исходящих общегосударственных налоговых потоков, с целью финансового обеспечения деятельности государства и предоставления требуемого объема и качества общественных благ.

Для проведения оценки и анализа государственные налоговые услуги предложено классифицировать по следующим признакам:

1. По критерию потребителя услуг можно выделить государственные налоговые услуги:

- физическим лицам;
- индивидуальным предпринимателям;
- организациям.

2. По содержанию результата:

- информационно-консультационные;
- коммуникационные;
- по предоставлению правообеспечивающих документов.

3. По критерию сложности мониторинга результатов оказания государственных налоговых услуг выделяют услуги:

- с возможностью беспрепятственного проведения мониторинга;
- с ограничениями в проведении мониторинга.

4. В зависимости от юридического факта, обусловившего необходимость обращения за государственной налоговой услугой:

- обусловленные событием;
- обусловленные действием.

5. В зависимости от профессионализма субъекта, оказывающего налоговую услугу:

- обычные профессиональные;
- профессионально-квалифицированные.

6. В зависимости от инициатора возникновения правоотношений по оказанию государственной налоговой услуги:

- по инициативе граждан и организаций;
- по инициативе государственных органов и подведомственных им учреждений.

7. В зависимости от целей, преследуемых получателем государственных налоговых услуг:

- реализующие права и законные интересы граждан и организаций;
- обеспечивающие содействие в реализации законных обязанностей.

8. По наличию стандартов оказания государственных налоговых услуг:

- стандартизированные;
- нестандартные.

9. По способу предоставления государственные налоговые услуги могут быть:

- предоставляемые при личном обращении в специализированные организации;
- электронные или предоставляемые через мобильные сервисы.

Проведено обобщение зарубежного опыта организации предоставления государственных налоговых услуг в странах ОЭСР и СНГ, показавшее, что налоговые администрации в основном опираются на следующую ключевую цель: улучшить услуги для налогоплательщика и обеспечить соблюдение налогового законодательства, способствуя фискальным органам в повышении эффективности, результативности и справедливости налогового администрирования, а также сокращении расходов на налоговое администрирование. Полученный опыт полезен в процессе совершенствования сформированного механизма оказания государственных налоговых услуг в Республике Беларусь на этапах формирования электронного государства.

Во второй главе «**Методическое обеспечение повышения эффективности государственных налоговых услуг**» предложен методический инструментарий комплексной оценки эффективности оказания государственных налоговых услуг, разработана модель оценки качества предоставляемых государственных налоговых услуг, проведена оценка удовлетворённости малого и среднего бизнеса оказанием налоговых услуг в Республике Беларусь.

С учетом выделенных особенностей государственных налоговых услуг для оценки их эффективности используется комплексный подход, позволивший сгруппировать показатели в общую систему, объединяющую как индикативные, так и директивные показатели, характеризующие эффективность предоставления государственных налоговых услуг, а также предложить механизм их интерпретации. Условно процесс построения и анализа такой системы можно представить в виде рисунка 1.



Рисунок 1. — Последовательность построения и анализа системы сбалансированных показателей

Система сбалансированных показателей строится на тесной взаимосвязи получаемых результатов (как правило, выражаемых финансовыми показателями) и эффективности организации процесса по оказанию услуг, уровня удовлетворенности и развития персонала, а также на сопоставлении

полученных результатов с оценкой работы анализируемого субъекта, полученной от потребителя услуг.

Разработанная система показателей представлена на рисунке 2.

ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ	ПЛАТЕЛЬЩИКИ / ПОЛУЧАТЕЛИ УСЛУГ
1. Темп изменения налоговых поступлений в бюджет 2. Доля налоговых поступлений от вновь зарегистрированных плательщиков 3. Уровень добровольности уплаты налоговых платежей	1. Темп изменения количества плательщиков налогов и сборов 2. Доля плательщиков, удовлетворённых оказанием налоговых услуг 3. Доля плательщиков, использующих электронные сервисы
НАЛОГОВАЯ АДМИНИСТРАЦИЯ	ПРОЦЕСС ОКАЗАНИЯ УСЛУГ / ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕСУРСОВ
1. Уровень обеспеченности сотрудниками 2. Уровень удовлетворенности сотрудников условиями труда 3. Доля сотрудников, повысивших квалификацию в отчётном периоде 4. Уровень оплаты труда сотрудников налоговых органов	1. Доля государственных налоговых услуг, обеспеченных стандартами их оказания 2. Доля государственных налоговых услуг, обеспеченных регламентами их оказания

Рисунок 2. — Система сбалансированных показателей оценки эффективности государственных налоговых услуг

Следует отметить, что данная система показателей оценки эффективности при сохранении подходов к ее построению может быть изменена или дополнена другими показателями.

Исходя из того что исследуемая система сбалансированных показателей состоит из 4 блоков, результирующий показатель (Интегрированный показатель эффективности оказания государственных налоговых услуг) рассчитывается по следующей формуле:

$$I_{\text{эф.нал.усл}} = I_1 \cdot B_1 + I_2 \cdot B_2 + I_3 \cdot B_3 + I_4 \cdot B_4, \quad (1)$$

где I_1 – интегрированный показатель эффективности оказания государственных налоговых услуг;

I_2 – интегрированный показатель удовлетворённости плательщиков налоговыми услугами;

I_3 – интегрированный показатель интенсивности работы налоговой администрации;

I_4 – интегрированный показатель мотивации налоговой администрации;

$B_{1,2,3,4}$ – значимость показателя, задаваемая экспертами в долях единицы.

В свою очередь сводные индексы по блокам системы рассчитываются по формуле

$$И = \sum_{i=1}^n Y_i \cdot B_i, \quad (2)$$

где И – сводный интегрированный показатель по блоку системы оценки эффективности государственных налоговых услуг;

Y_i – конкретный оценочный показатель по блоку системы оценки эффективности государственных налоговых услуг;

B_i – вес конкретного оценочного показателя по блоку системы оценки эффективности государственных налоговых услуг (задаётся экспертами в долях единицы по каждому блоку отдельно);

n – количество оценочных показателей в блоке.

При формировании экспертной оценки для ранжирования сводных интегрированных показателей по каждому блоку системы, рассчитанных на основе конкретных показателей, наибольший удельный вес должен занимать интегрированный показатель результативности оказания государственных налоговых услуг. Если при увеличении удовлетворенности потребителей налоговых услуг происходит уменьшение показателей, формирующих указанный интегрированный показатель, то сформированную систему оказания государственных налоговых услуг нельзя признать эффективной. И наоборот, если при увеличении удовлетворенности потребителей налоговых услуг происходит увеличение показателей результативности, то сформированную систему оказания государственных налоговых услуг можно признать эффективной.

В предлагаемой методике оценки эффективности системы предоставления государственных налоговых услуг значительное место отводится оценке уровня удовлетворенности потребителей оказываемыми услугами. Для целей настоящего исследования совокупность оценочных показателей, характеризующих удовлетворенность потребителей, может быть разделена на две группы.

Группа 1. Показатели прямой оценки удовлетворенности плательщиков оказанием государственных налоговых услуг. Базируется на опросе налогоплательщиков и характеризует восприятие системы оказания государственных налоговых услуг их потребителями.

Группа 2. Показатели косвенной оценки удовлетворенности плательщиков оказанием государственных налоговых услуг. Базируется на оценке изменений в поведении налогоплательщиков.

В зависимости от расчетной величины каждого оценочного показателя ему присваивается индикативное значение (B) от 0 до 1. Максимальный уровень (1) имеет место при абсолютной удовлетворенности плательщика налого-

вой услугой (высокое качество налоговой услуги), а минимальный (0) – в противоположной ситуации. На основании индикативных значений показателей строится сводный интегрированный показатель косвенной оценки удовлетворенности плательщика налоговыми услугами ($I_{\text{косв.}}$) как усредненная характеристика совокупности показателей.

По итогам расчета интегрированных показателей прямой и косвенной оценки удовлетворенности плательщика оказанием государственных налоговых услуг строится сводная таблица, отражающая степень соответствия содержания налоговой услуги, оказываемой налоговыми органами, восприятию и ожиданиям потребителей данной услуги. Пример таблицы представлен на рисунке 3.

Уровни интегрированного показателя прямой оценки	Уровни интегрированного показателя косвенной оценки			
		высокий (90 – 100 %)	средний (50 – 90 %)	низкий (0 – 50 %)
	высокий (90–100 %)	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
	средний (50–90 %)	<i>D</i>	<i>E</i>	<i>F</i>
низкий (0–50 %)	<i>G</i>	<i>H</i>	<i>I</i>	

Рисунок 3. — Соотношение уровней удовлетворенности плательщика налоговой услугой при прямом и косвенном методах оценки

Анализ показателей, сгруппированных в таблице, позволяет оценить степень развития налогового сервиса и его соответствие ожиданиям налогоплательщиков, которые выражены в уровне его удовлетворённости.

Для областей *A*, *E*, *I* уровни интегрированных показателей удовлетворенности, исчисленные путем прямой и косвенной оценки, находятся в соответствии. Это говорит о том, что результаты прямого опроса плательщиков являются объективной базой для оценки их поведения.

Области, лежащие выше диагонали *AI*, указывают на то, что плательщик не удовлетворен качеством предоставляемых налоговых услуг, а также на недостаточное развитие налогового сервиса.

Области, лежащие ниже диагонали *AI*, указывают на то, что плательщик доверяет налоговым органам, видит в их лице партнеров, его устраивают до-

ступность и порядок получения услуги, однако имеет место недовольство современным состоянием налоговой системы, либо предпринимается попытка оказать воздействие на правительство по поводу снижения налоговой нагрузки.

В исследовании также предложена модель оценки качества предоставляемых государственных налоговых услуг, основанная на изучении критических зон (GAP-разрывов), возникающих при несовпадении ожиданий потребителей с фактическим механизмом оказания услуги.

Предложенная модель оценки качества государственной налоговой услуги позволила выявить следующие критические зоны:

— разрыв между ожиданиями потребителей и восприятием руководства налоговой администрации процесса оказания государственной налоговой услуги.

— расхождение в оценке руководства налоговых администраций и технических характеристиках сформированных регламентов, программного обеспечения и иных инструментов оказания услуг.

— несоответствие стандарта (регламента) услуги и фактического предоставления услуги.

— отклонения между фактом предоставления услуг, стандартом и внешней информацией об услуге.

— несовпадение ожиданий потребителей с фактическим восприятием полученной услуги.

— расхождение в ожиданиях потребителя и восприятии их ожиданий сотрудниками налоговых органов.

— несоответствие между восприятием сотрудника и руководства налоговой службы.

В настоящее время налоговой администрацией Республики Беларусь на постоянной основе осуществляется оценка удовлетворенности индивидуальных предпринимателей, малых и средних организаций, зарегистрированных в Республике Беларусь, оказанием налоговых услуг путем проведения соц опроса. Он проводится ежегодно и позволяет оценить фактическое восприятие качества оказываемых государственных налоговых услуг указанных категорий потребителей. Социологические исследования ожиданий потребителей государственных налоговых услуг в Республике Беларусь не проводились, что затрудняет практическое применение GAP-модели оценки качества государственных налоговых услуг в Республике Беларусь. Исходя из сказанного, целесообразно разработать методику оценки ожиданий потребителей налоговых услуг с перспективой её использования при ежегодном опросе потребителей налоговых услуг для оценки качества их предоставления.

В рамках диссертационного исследования проведена оценка удовлетворённости малого и среднего бизнеса оказанием налоговых услуг в Республике Беларусь. Полученные результаты отражают уровень удовлетворенности малого и среднего бизнеса оказанием налоговых услуг, что позволяет систематически выявлять проблемные сферы и направления в оказываемых услугах, своевременно их корректировать и устранять, а также отслеживать динамику качества обслуживания плательщиков в инспекциях Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь по основным показателям и в целом. Полученная от налогоплательщиков информация об удовлетворенности оказанием налоговых услуг является уникальной, что свидетельствует о практической значимости исследования.

Установлено, что общая оценка уровня удовлетворенности качеством налоговых услуг находится на достаточно высоком уровне и имеет тенденцию к увеличению с 3,61 баллов в 2016 г. до 4,16 баллов по пятибалльной шкале в 2018 г. Так, 81,4 % респондентов в 2018 г. оценили общую удовлетворённость качеством налоговых услуг в 4 и 5 балла. При этом если в 2016 г. наиболее высокую удовлетворенность качеством налоговых услуг в 3,67 балла высказали представители средних организаций, то в 2018 г. наибольшую удовлетворённость в 4,35 балла была среди индивидуальных предпринимателей.

В третьей главе **«Разработка механизма реализации государственных налоговых услуг на отдельных этапах организации налогового процесса в Республике Беларусь»** предложен указанный механизм, смоделирован процесс оказания государственных налоговых услуг на основе стандартизации и регламентации, даны практические рекомендации по повышению эффективности процесса оказания государственных налоговых услуг для бизнеса и населения.

Установлено, что система государственных налоговых услуг основана на линейном построении и развитии. В качестве основных условий оказания государственных налоговых услуг нами понимается сформированная нормативно-правовая база, на основе которой строится весь дальнейший механизм оказания указанного типа услуг, а также сформированный реестр государственных налоговых услуг. Основанием для оказания государственных налоговых услуг является заявление или договор, которые подтверждают намерение получить услугу. Базовыми элементами организации процесса по оказанию государственных налоговых услуг являются сформированные стандарты и регламенты их предоставления (рисунок 4).



Рисунок 4. — Механизм оказания государственных налоговых услуг

В диссертации разработан механизм стандартизации государственных налоговых услуг, в соответствии с которым выделены четыре этапа для формирования системы стандартов оказания государственных налоговых услуг. На основе изученного опыта стандартизации государственных услуг сформирован типовой стандарт оказания государственной налоговой услуги, а также Инструкция по разработке стандарта оказания государственных налоговых услуг. На основе предложенных подходов в качестве примера приведен стандарт оказания государственной налоговой услуги «Постановка гражданина на учёт в налоговом органе».

В процессе исследования выработаны рекомендации по повышению эффективности процесса оказания государственных налоговых услуг для бизнеса и населения. Практические рекомендации для первой категории субъектов связаны с отсутствием системного и регулярного мониторинга качества обслуживания и процессов управления государственными услугами, стандартов качества услуг, непроработанностью административных регламентов оказания услуг, а также недостаточной информированностью о возможности и условиях получения услуг.

Поскольку физические лица являются наиболее значительной группой, уплачивающей налоги и сборы, получение их положительной реакции на взаимодействие с представителями налоговых органов представляет собой важную задачу Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Приоритеты развития взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками в данном

направлении включают повышение качества обслуживания, развитие электронного взаимодействия с плательщиками, совершенствование информационно-разъяснительной работы и повышение налоговой культуры населения.

Решение указанных проблем позволит поднять процесс оказания государственных налоговых услуг на новый уровень и будет способствовать развитию бизнеса в целом и увеличению удовлетворённости населения уровнем оказания государственных налоговых услуг в частности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации. Проведенное исследование позволило сформулировать теоретические положения, а также выводы и рекомендации по развитию государственных налоговых услуг в условиях обеспечения эффективности налогового процесса в Республике Беларусь.

1. На основе обобщения теории и практики налогообложения, мирового опыта организации предоставления государственных налоговых услуг обоснован теоретический подход к реформированию управления налогообложением, базирующийся на концепции «сервисного государства». На основе указанной концепции государственная налоговая услуга определена как элемент налогового процесса, обеспечивающий организацию и управление движением входящих и исходящих общегосударственных налоговых потоков, с целью финансового обеспечения деятельности государства и предоставления требуемого объема и качества общественных благ.

В отличие от существующих данный подход трактует государственные налоговые услуги не только как деятельность по обеспечению фискальной функции государства, но и определяет результат данной деятельности. Это позволяет стандартизировать и регламентировать указанную деятельность, а также оценить качество предоставления государственных налоговых услуг.

В рамках выработанного подхода на основе изученных теорий оказания услуг выделены критерии классификации государственных налоговых услуг, базирующиеся на методах оценки качества и эффективности их предоставления [3, 6, 11, 14].

2. Разработан методический инструментарий комплексной оценки эффективности оказания государственных налоговых услуг, в рамках которого выработана система, объединяющая как индикативные, так и директивные показатели, характеризующие эффективность предоставления государственных налоговых услуг. Указанная система строится на тесной взаимосвязи получаемых результатов (как правило, выражаемых финансовыми показателями) и эффективности организации процесса по оказанию услуг, уровня удовлетворенности и развития персонала, а также на сопоставлении

полученных результатов с оценкой работы анализируемого субъекта потребителями услуг. Использование метода сбалансированных показателей позволяет сопоставлять между собой различные показатели государственных налоговых услуг и вывести интегрированный показатель, характеризующий эффективность системы их предоставления.

Применение данной методики дает возможность оценить эффективность сформированной системы предоставления государственных налоговых услуг с позиции как бюджетной, так и социальной эффективности, которые соответственно группируются в блоках «Финансовые результаты» и «Плательщики / Получатели услуг» [5, 13, 18].

3. Разработана модель оценки качества предоставляемых государственных налоговых услуг, основанная на изучении критических зон (GAP-разрывов), возникающих при несовпадении ожиданий потребителей с фактическим механизмом оказания услуги. Предлагаемая модель качества обслуживания обеспечивает концептуальную структуру потенциальных направлений совершенствования деятельности налоговых органов в части предоставления плательщикам услуг на высоком профессиональном уровне. Данные направления необходимо развивать в сфере формирования методики оценки ожиданий потребителей налоговых услуг с перспективой ее использования при ежегодном опросе потребителей налоговых услуг с целью оценки качества их предоставления [7, 16].

4. Предложен механизм оказания государственных налоговых услуг, основанный на линейном построении и развитии, апробированный в модели процесса оказания государственных налоговых услуг на основе стандартизации и регламентации. Указанный механизм состоит из официально установленного перечня государственных налоговых услуг и соответствующих структурных подразделений, оказывающих данные услуги; разработанных и утвержденных стандартов и регламентов оказания услуг, а также системы оценки качества и урегулирования споров, возникающих в процессе оказания государственных налоговых услуг. В рамках предложенной модели разработан механизм стандартизации государственных налоговых услуг, а также предложены структура типового стандарта и регламента оказания государственной налоговой услуги [6, 15, 17].

5. Обоснованы практические рекомендации по повышению эффективности процесса оказания государственных налоговых услуг для бизнеса и населения, включающие обоснование целесообразности внедрения в практику работы налоговых органов методик, методических подходов и моделей, разработанных в рамках данного диссертационного исследования, необходимости проведения мониторинга и диагностики оказания государственных налоговых услуг, разработки и развития системы средств взаимодействия с получателями услуг, осно-

ванных на применении современных информационных технологий [1, 2, 3, 4, 8, 9, 10, 12, 13, 16].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, могут применяться налоговыми органами Республики Беларусь в процессе подготовки мероприятий по формированию системы оказания государственных налоговых услуг. В диссертации представлена Инструкция по разработке стандарта оказания государственных налоговых услуг, а также пример проекта стандарта оказания государственной налоговой услуги «Постановка граждан на учёт в налоговом органе». Результаты исследования использованы Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь при проведении аналитической работы по оценке удовлетворённости индивидуальных предпринимателей, малых и средних организаций, зарегистрированных в Республике Беларусь, оказанием налоговых услуг (акт от 17.04.2019 г. б/н).

Также результаты исследования применяются в учебном процессе БГЭУ (акт от 10.12.2018 г. б/н; акт от 15.01.2020 г. б/н) по дисциплинам «Теория налогов» и «Налоги и налогообложение».

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

Статьи в изданиях, включенных в Перечень научных изданий Республики Беларусь для опубликования результатов диссертационных исследований

1. Егунов, Д. И. Финансовый инжиниринг в системе инновационной политики субъекта хозяйствования / Д. И. Егунов // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2007. — № 10. — С. 130–134.

2. Егунов, Д. И. Налоговое стимулирование инновационной деятельности в странах таможенного союза / Д. И. Егунов, М. А. Шклярова // Вестн. Полоцк. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2010. — № 10. — С. 109–114.

3. Егунов, Д. И. Налоговое стимулирование интеллектуальной деятельности в Республике Беларусь / Д. И. Егунов // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 8. — С. 33–36.

4. Егунов, Д. И. Налоговое регулирование инноваций: анализ и оценка действующей системы льгот / Д. И. Егунов, М. А. Шклярова // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 12. — С. 53–56.

5. Егунов, Д. И. Цифровые технологии в повышении качества управления налогообложением / Е. Ф. Киреева, Д. И. Егунов // Науч. тр. / Белорус.

гос. экон. ун-т. ; редкол.: В. Н. Шимов (гл. ред.) [и др.]. — Минск, 2019. — Вып. 12. — С. 209–213.

6. Егунов, Д. И. Механизм формирования государственных налоговых услуг / Д. И. Егунов // Финансы, учет, аудит. — 2019. — № 4. — С. 50–51.

7. Егунов, Д. И. Модель оценки качества государственных налоговых услуг / Д. И. Егунов // Вест. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2019. — № 4. — С. 106–112.

Разделы в коллективных монографиях

8. Егунов, Д. И. Налоговая политика как фактор стимулирования инновационной деятельности в странах Европейского союза / Д. И. Егунов // Актуальные вопросы налогообложения научной, научно-технической и инновационной деятельности в контексте реализации стратегии развития Национальной инновационной системы Республики Беларусь / Е. Ф. Киреева, И. А. Лукьянова, Д. И. Егунов, М. А. Шклярова. — Минск : Энциклопедикс, 2012. — § 3.1. — С. 48–68.

9. Егунов, Д. И. Перспективы стимулирования инновационного развития малого бизнеса / Д. И. Егунов // Налогообложение субъектов малого предпринимательства в реализации политики стимулирования экономического роста в Республике Беларусь / Е. Ф. Киреева, И. А. Лукьянова, Д. И. Егунов, А. Ю. Пекарская, М. А. Шклярова. — Минск : Энциклопедикс, 2013. — § 2.4. — С. 68–81.

10. Егунов, Д. И. Налоговое декларирование и электронный сервис в области налогового администрирования уплаты налога на прибыль. Опыт Казахстана / Д. И. Егунов // Налог на прибыль: современные тенденции и перспективы модернизации в Республике Беларусь / И. А. Лукьянова, А. Ю. Пекарская, Д. И. Егунов, А. С. Грищенко, Н. М. Кондакова. — Минск : БГАТУ, 2017. — § 6.6. — С. 287–290.

Статья в научном журнале

11. Егунов, Д. И. Налоговая конкуренция и налоговая гармонизация в сфере совершенствования налоговой политики государства / Д. И. Егунов // Экономика. Бизнес. Финансы. — 2017. — № 12. — С. 6–9.

Материалы конференций

12. Егунов, Д. И. Особенности осуществления налоговой проверки в Республике Беларусь / А. Ю. Дашко, Д. И. Егунов. // Актуальные проблемы

налоговой политики : X Междунар. науч.-практ. форум молодых налоговых Минск–Москва–Екатеринбург–Иркутск–Владивосток, апрель 2018 г. в рамках конференции «Весенние дни науки ВШЭМ» / Высш. шк. экономики и менеджмента, Уральск. федерал. ун-т. — Екатеринбург, 2018. — С. 89–92.

13. Егунов, Д. И. Международные тенденции развития электронных налоговых сервисов / Е. Ф. Киреева, Д.И. Егунов // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития : материалы XII Междунар. заоч. науч. конф., Уфа, 17–18 мая 2018 г. / Уфимск. гос. авиац. техн. ун-т. ; редкол.: М. К. Аристархова (отв. ред.) [и др.]. — Уфа, 2018. — С. 80–84.

14. Егунов, Д. И. Государственные налоговые услуги в Республике Беларусь: состояние и перспективы развития / Д. И. Егунов // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы XI Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 17 мая 2018 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В. Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2018. — С. 152–153.

15. Егунов, Д. И. Методологические основы формирования механизма оказания государственных налоговых услуг в Республике Беларусь / Д. И. Егунов // Стратегия развития экономики Беларуси: вызовы, инструменты реализации и перспективы : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 20–21 сент. 2018 г. : в 2 т. / Ин-т экономики НАН Беларуси ; редкол.: В. И. Бельский [и др.]. — Минск, 2018. — Т. 1. — С. 297–300.

16. Егунов, Д. И. Система оценки эффективности деятельности Центров обслуживания плательщиков в Республике Беларусь / Д. И. Егунов // Актуальные проблемы налоговой политики : XI Междунар. науч.-практ. конф. молодых налоговых, Минск–Москва–Владимир–Калуга–Екатеринбург–Владивосток, апрель 2019 г. / Финанс. ун-т при Правительстве Рос. Федерации ; редкол.: М. Р. Пинская (отв. ред.) [и др.]. — Москва, 2019. — С. 82–84.

17. Егунов, Д. И. Стандартизация государственных налоговых услуг как фактор повышения эффективности их оказания / Д. И. Егунов // Экономический рост Республики Беларусь : глобализация, инновационность, устойчивость : материалы XII Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 16 мая 2019 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В. Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2019. — С. 237–238.

18. Егунов, Д. И. Методика оценки качества государственных налоговых услуг как стратегического направления управления налоговой системой / Егунов Д. И., М. А. Шклярова // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития : материалы XIII Междунар. заоч. науч. конф., Уфа, 21–22 мая 2019 г. / Уфимск. гос. авиац. техн. ун-т ; редкол.: М. К. Аристархова (отв. ред.) [и др.]. — Уфа, 2019. — С. 101–107.

РЭЗІЮМЭ

Егуноў Дзмітрый Іванавіч

Дзяржаўныя падатковыя паслугі ва ўмовах забеспячэння эфектыўнасці падатковага працэсу ў Рэспубліцы Беларусь

Ключавыя словы: падатковая паслуга, падатковы працэс, падатковая адміністрацыя, эфектыўнасць, якасць, стандартызацыя, рэгламентацыя.

Мэта працы: распрацоўка тэарэтычных падыходаў і практычных рэкамендацый па павышэнні эфектыўнасці арганізацыі працэсу аказання дзяржаўных падатковых паслуг, іх стандартызацыі і ацэнцы якасці ў мэтах забеспячэння максімізацыі бюджэтных паступленняў, а таксама стварэння спрыяльных умоў для вядзення прадпрымальніцкай дзейнасці і аказання паслуг насельніцтву.

Метады даследавання: агульнанавуковыя метады (сістэмны падыход, аналіз і сінтэз, абагульненне, параўнанне і інш.), матэматычнае мадэляванне і метады фінансавага аналізу.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: абгрунтаваны тэарэтычны падыход да рэфармавання кіравання падаткаабкладаннем, які базіруецца на сэрвіснай канцэпцыі аказання дзяржаўных падатковых паслуг падаткаплацельшчыкам; распрацаваны метадычны інструментар комплекснай ацэнкі эфектыўнасці аказання дзяржаўных падатковых паслуг; распрацавана мадэль ацэнкі якасці прадстаўленых дзяржаўных падатковых паслуг, заснаваная на вывучэнні крытычных зон (GAP-парываў); прапанаваны механізм аказання дзяржаўных падатковых паслуг, апрабаваны ў мадэлі працэсу аказання дзяржаўных падатковых паслуг на аснове стандартызацыі і рэгламентацыі; абгрунтаваны практычныя рэкамендацыі па павышэнні эфектыўнасці працэсу аказання дзяржаўных падатковых паслуг для бізнесу і насельніцтва.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання могуць быць выкарыстаны дзяржаўнымі падатковымі органамі пры арганізацыі работы па аказанні дзяржаўных падатковых паслуг, а таксама ўкаранёны ў навучальны працэс Беларускага дзяржаўнага эканамічнага ўніверсітэту.

Вобласць прымянення: дзейнасць дзяржаўных падатковых органаў, навуковая і вучэбная дзейнасць.

РЕЗЮМЕ

Егунов Дмитрий Иванович

Государственные налоговые услуги в условиях обеспечения эффективности налогового процесса в Республике Беларусь

Ключевые слова: налоговая услуга, налоговый процесс, налоговая администрация, эффективность, качество, стандартизация, регламентация.

Цель работы: разработка теоретических подходов и практических рекомендаций по повышению эффективности организации процесса оказания государственных налоговых услуг, их стандартизации и оценки качества в целях обеспечения максимизации бюджетных поступлений, а также создания благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности и оказания услуг населению.

Методы исследования: общенаучные методы (системный подход, анализ и синтез, обобщение, сравнение и др.), математическое моделирование и методы финансового анализа.

Полученные результаты и их новизна: обоснован теоретический подход к реформированию управления налогообложением, базирующийся на сервисной концепции оказания государственных налоговых услуг налогоплательщикам; разработан методический инструментарий комплексной оценки эффективности оказания государственных налоговых услуг; разработана модель оценки качества предоставляемых государственных налоговых услуг, основанная на изучении критических зон (GAP-разрывов); предложен механизм оказания государственных налоговых услуг, апробированный в модели процесса оказания государственных налоговых услуг на основе стандартизации и регламентации; обоснованы практические рекомендации по повышению эффективности процесса оказания государственных налоговых услуг для бизнеса и населения.

Степень использования: результаты исследования могут быть использованы государственными налоговыми органами при организации работы по оказанию государственных налоговых услуг, а также внедрены в учебный процесс Белорусского государственного экономического университета.

Область применения: деятельность государственных налоговых органов, научная и учебная деятельность.

SUMMARY

Yegunov Dmitry Ivanovich

State tax services in terms of ensuring the efficiency of the tax process in the Republic of Belarus

Keywords: tax service, tax process, tax administration, efficiency, quality, standardization, regulation.

The purpose of work: to develop theoretical approaches and practical recommendations for improving the efficiency of the organization of the process of providing state tax services, their standardization and quality assessment in order to maximize budget revenues and create favorable conditions for conducting business and providing services to the population.

Research methods: general scientific methods (system approach, analysis and synthesis, generalization, comparison, etc.), mathematical modeling and methods of financial analysis.

The results obtained and their novelty: a theoretical approach to tax management reform based on the service concept of providing state tax services to taxpayers is substantiated; methodological tools for a comprehensive assessment of the effectiveness of state tax services are developed; a model for assessing the quality of state tax services is developed based on the study of critical zones (GAP gaps); a mechanism for providing state tax services, tested in the model of the process of providing state tax services based on standardization and regulation, is proposed; practical recommendations for improving the efficiency of the process of providing state tax services for business and the population are substantiated.

Degree of use: the results of the study can be used by the state tax authorities in organizing the provision of state tax services, as well as implemented in the educational process of the Belarusian state University of Economics.

Area for use: activities of state tax authorities, scientific and educational activities.