

УДК 336.2

**НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ:  
ОБЩИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ****Н.В. ПОТЕЕВ***(Белорусский экономический государственный университет, Минск)*

*Рассматриваются проблемы налогового администрирования в Республике Беларусь. Раскрываются его теоретические основы. Анализируются тенденции функционирования и методы регулирования, социально-экономические последствия введения балльной оценки эффективности налогового администрирования. Разработаны практические рекомендации по увеличению его эффективности, обоснованы пути улучшения налогового климата Республики Беларусь.*

**Ключевые слова:** *налоговое администрирование, эффективность налогового администрирования.*

**Введение.** Актуальность данной работы с теоретической точки зрения обусловлена пристальным вниманием ученых разных стран мира к теоретическим аспектам налогового администрирования. В становление теорий налогового администрирования внесли свой вклад отечественные и зарубежные ученые: Е.Ф. Киреева (Беларусь), О.А. Барашков, А.С. Захарова, И.А. Кузьмичева, И.А. Самсонова (Россия), Ч. Мэнсфилд (США).

В настоящее время единый подход к определению понятия «налоговое администрирование» не определен. По мнению О.А. Барашкова, налоговое администрирование в широком смысле понимается как система управления налоговыми отношениями (налоговой системой). Налоговое администрирование в узком понимании сводится к налоговому контролю, осуществляемому налоговыми органами [2].

Авторы И.А. Самсонова, И.А. Кузьмичева предложили дефиницию с точки зрения информационного обеспечения – совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления (в том числе налоговая администрация всех уровней) придают функционированию налогового механизма заданное законом направление и координируют налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике [5, с. 3].

Американский ученый Ч. Мэнсфилд дает определение с точки зрения применения налогового законодательства – налоговым администрированием является управление налоговыми отношениями в части контроля за соблюдением законодательства с целью стабилизации экономики и достижения поставленных стратегических задач [6, с. 181].

Наиболее полное определение предложено Е.Ф. Киреевой, которое под налоговым администрированием подразумевает определенную государственную концепцию налогообложения, учитывающую объективные факторы экономического развития и макроэкономические тенденции, характеризующуюся системными взаимосвязанными изменениями налогового законодательства и масштабностью осуществляемых правительством мероприятий экономической политики [3].

Таким образом, теоретическая база весьма обширна. Однако отсутствует единый понятийный аппарат налогового администрирования. С практической точки зрения актуальность данной работы обусловлена широкомасштабностью и разнообразием процессов в налоговых системах. Характер и результаты этих процессов в различных странах варьируются в зависимости от таких факторов, как глубина и продолжительность преобразований, масштабы и уровень развития национальной экономики, степень использования внешних факторов, тактика реформы, особенности менталитета, традиции.

Таким образом, актуальность темы нашего исследования заключается в необходимости обобщения позитивного практического опыта для повышения эффективности налогового администрирования. Экономика Беларуси находится в состоянии перехода от командно-административной системы к рынку, в связи с чем республика испытывает потребность в конкретных рекомендациях и процедурах, связанных с трансформацией налоговой системы.

Налоговое администрирование зачастую определяется как комплекс действий уполномоченных государственных органов и их должностных лиц, направленных на реализацию эффективной налоговой политики государства [1].

Однако такое понятие является весьма обобщенным. Другой подход в определении данного явления заключается в агрегировании элементов налоговой системы с целью снижения расходной части бюджета и увеличения его доходной части. Такими элементами являются государственные органы и должностные лица, нормы налогового законодательства и контроль за соблюдением такого законодательства. Таким образом, представляется целесообразным использовать более детальное понятие *налогового администрирования* – деятельность государственных органов, должностных лиц по управлению налоговой системой, усовершенствованию налогового законодательства и контролю за его применением

с целью повышения эффективности налоговой системы и экономики страны в целом. В отношении Республики Беларусь такая деятельность позволит привлечь иностранные инвестиции в страну в связи с либерализацией экономических отношений.

Эффективное налоговое администрирование также позволит снизить расходы бюджета на содержание госаппарата, установить оптимальный размер заработной платы, который и в дальнейшем будет стимулировать налоговых работников на качественное выполнение своих обязанностей, проявление инициативы, увеличение доли научной составляющей в их деятельности.

Перечисленные мероприятия повысят уровень конкурентоспособности национальной экономики и, соответственно, уровень жизни населения.

Доля налоговых поступлений в бюджете Беларуси в 2015 году превысила 70%, что составило 193 трлн рублей [4]. Поэтому администрирование, в первую очередь налоговой системы, необходимо – чем лучше будет организованы налоговые отношения, тем больше поступлений получит бюджет.

Усматривается *два вида эффективности налогового администрирования* – фискальная и способность обеспечивать доходы бюджета за счет внутреннего механизма расчета налога, которые определены с учетом мировой практики [4]. Фискальный вид направлен на пополнение бюджета любыми возможными способами, ориентирован на краткосрочную перспективу, не учитывает последствий налоговой нагрузки на субъектов хозяйствования. Второй вид нацелен на долгосрочную перспективу путем упрощения процедур, законодательства, сокращения количества платежей и времени, затрачиваемого на декларирование доходов. При такой налоговой политике может наблюдаться временное сокращение поступлений в бюджет, однако такое явление нивелируется притоком инвестиций в страну и развитием национального сегмента экономики. Таким образом, второй вид эффективности налогового администрирования представляется более обоснованным для применения в Республике Беларусь.

О верно выбранном виде эффективности свидетельствуют определенные *фискальные признаки*, такие как:

- способность обеспечивать налоговые поступления своевременно и в полном объеме
- непротиворечие функционирования налоговой системы в конкретных общественно-политических и исторических условиях;
- экономический эффект;
- способность к использованию имеющегося фискального потенциала [4].

При налоговом администрировании, которое противоречит реалиям политической и экономической жизни, могут наблюдаться протесты со стороны физических и юридических лиц, что негативно сказывается на экономике. И напротив, верное направление налогового администрирования способствует реализации ранее неиспользуемого фискального потенциала (за счет сокращения недоимки, увеличения процента взыскиваемых сумм от доначисленных), созданию положительного экономического эффекта, в том числе за счет улучшения имиджа республики в мировом сообществе (активизируются международные отношения, заключаются новые внешнеторговые контракты). Своевременность и полнота поступлений будут способствовать популяризации мер налогового администрирования и политики государства в целом, так как будут отсутствовать задолженность перед выплатами пенсий, пособий, других платежей социально уязвимым слоям населения, их объем увеличится и повысит уровень благосостояния.

Однако увеличение доходной части налогового администрирования без снижения расходной не имеет смысла. При этом расходы на такое администрирование имеют разветвленную структуру и включают в себя следующее:

- заработная плата работников налоговых органов;
- начисления на зарплату;
- коммунальные платежи за содержание зданий;
- закупка оборудования;
- расходы на служебные командировки;
- организация исследований по вопросам налогообложения;
- подготовка кадров

Анализ расходной части показал, что расходы на заработную плату налоговых работников можно сократить путем снижения численности налоговых работников (но не самой заработной платы) за счет автоматизации некоторых процессов – приемки деклараций, перехода на полностью электронный документооборот. Снижение расходов на коммунальные услуги не представляется возможным без централизованного снижения тарифов на энергоносители, равно как и переход на энергосберегающие технологии – без перехода экономики республики на новый технологический уклад. Технологии закупки оборудования в Беларуси постоянно совершенствуются и достигли определенного эффекта за счет электронных тендеров. Имеется потенциал к снижению расходов на командировки за счет увеличения доли дистанционного контроля за подведомственными инспекциями (установление видеонаблюдения в инспекциях, переход на единую автоматизированную систему электронного документооборота с жесткими ограниче-

ниями прав доступа с формированием единого электронного архива). При этом для достижения максимального эффекта от налогового администрирования необходимо определить заработную плату сотрудников налоговых органов на уровне не менее 1 000 долл. США в эквиваленте на каждого сотрудника (что соответствует установленным размерам заработной платы в развитых странах), в том числе за счет оптимизации численности. Это будет способствовать минимизации возможностей злоупотреблений и активизации деятельности работников. Также необходимо дифференцировать заработную плату в части установления дополнительного премирования работников:

- работников контрольных управлений – в проценте от доначислений;
- работников приема деклараций – в проценте от обработанных деклараций;
- работников информационных управлений – в проценте от сданных программных проектов;
- юристов – за каждый разработанный нормативный правовой акт.

При этом должны учитываться количество жалоб и нареканий со стороны плательщиков в отношении отдельных сотрудников и деятельности налоговых органов в целом.

Оптимизация налоговых органов должна осуществляться в непрерывном взаимодействии с исследованиями в области налоговых систем, финансирование которых должно осуществляться в полном объеме и в достаточной мере.

Структура налоговых органов в Республике Беларусь представляет собой Центральный аппарат Министерства по налогам и сборам (далее – МНС), 6 областных инспекций, 1 инспекция по городу Минску и 153 районные, городские инспекции.

Центральный аппарат представлен 13 главными управлениями, управлениями и отделами:

- главное управление методологии налогообложения организаций;
- главное управление налогообложения физических лиц;
- управление международного налогового сотрудничества;
- главное управление учета налогов и ведомственного контроля;
- главное управление организации контрольной деятельности;
- главное управление контроля подакцизных товаров, игорного бизнеса и электронных систем контроля реализации товаров;
- отдел организационно-кадровой работы;
- юридическое управление;
- управление контроля, делопроизводства и материально-технического обеспечения;
- отдел финансирования, бухгалтерского учета и отчетности;
- отдел информационно-разъяснительной работы;
- главное управление информационных технологий;
- отдел информационной безопасности и спецработы.

Международный опыт развитых стран указывает на разделение функции регулятора и контролера среди контролирующих (надзорных) органов, так как их смещение может создать благоприятные условия для злоупотреблений. Однако в Беларуси такое разделение в чистом виде наблюдается только у Комитета государственного контроля и Генеральной прокуратуры. У других органов отмечается и регулирование сфер контроля (надзора), и контроль за выполнением законодательства в этих сферах, что неэффективно. Аналогичная ситуация наблюдается и в налоговых органах. В связи с чем предлагается за МНС оставить контрольную функцию с численностью работников контрольных управлений, в то время как методология должна перейти полностью в компетенцию Министерства финансов (далее – Минфин) (в настоящее время внесение изменений и дополнений в Налоговый кодекс разрабатывается Минфином).

Работников главного управления учета налогов и ведомственного контроля необходимо перевести в приемщиков деклараций (при этом активизировать работу по переходу на полностью электронное декларирование), статистов, аналитиков. Работников главного управления информационных технологий – в тестировщики, программисты, руководителей проектов с заработной платой не ниже средней по республике по этим должностям. Управление ведомственного контроля – упразднить, возложить такие обязанности на контрольных работников в рамках аудита эффективности. Главное контрольное управление необходимо укрупнить с главным управлением налогообложения физических лиц и главным управлением контроля подакцизных товаров, игорного бизнеса и электронных систем контроля реализации товаров. Управление международного налогового сотрудничества – присоединить к аналитикам. Работники контрольных управлений должны посещать международные конференции и форумы, посвященные вопросам совершенствования контрольной (надзорной) деятельности. При этом в числе госслужащих представляется целесообразным оставить только работников контрольных управлений и аналитиков.

В настоящее время существует ряд проблем, препятствующих оперативным изменениям в налоговом администрировании. Например, для оценки эффективности налогового администрирования существует множество разрозненных показателей, отраженных в таблице 1, которые не всегда сопоставимы. Однако единый агрегированный показатель в настоящее время отсутствует. Также существует проблема

частого изменения законодательства, что делает не всегда возможным анализ определенных показателей из-за несопоставимости налоговой базы. Реальный прирост налоговых поступлений можно получить лишь в условиях стабильного законодательства.

Таблица 1. – Оценка работы налоговых органов

Показатель	Описание
Коэффициент начисления налогов Щербинина А.Т.	Это доля самостоятельно начисленных налогов в общей сумме начислений. Учитывает взаимоотношения налоговых органов с налогоплательщиками и дает им комплексную характеристику. Преимущества показателя: работа по разъяснению налогового законодательства посредством семинаров, индивидуальных консультаций, СМИ; оперативная сверка взаиморасчетов. Недостатки показателя: акцент такого взаимодействия приходится на текущую работу организаций, а не на конечный результат – уплату налогов
Коэффициент собираемости налогов Крылова Д.В.	Это отношение налоговых поступлений региона к его налоговому потенциалу (к сумме потенциалов налогооблагаемой базы, контрольной работы, задолженности по налогам, штрафным санкциям и пеням). Недостатки показателя: точное определение реальной к взысканию задолженности не представляется возможным
Коэффициент экономической эффективности налогового администрирования Крылова Д.В.	Это отношение налоговых поступлений региона к затратам налогового администрирования. Недостатки показателя: в основе коэффициента лежат фактически начисленные суммы налогов, а не ожидаемые с учетом инфляции; невозможно точно определить объем доначислений до проведения проверки; в данном коэффициенте задвигаются доначисления – в недоимке и общем объеме доначислений.
Резерв налогового потенциала Карташова Г.Н.	Это разность между ожидаемой и реально перечисленной в бюджет суммой налоговых платежей. Недостатки показателя: точно рассчитать ожидаемую величину поступлений не представляется возможным.

Источник: собственная разработка на основе данных [4].

Налоговые органы используют ведомственную отчетность для определения эффективности администрирования (табл. 2).

Таблица 2 – Элементы отчетности налоговых органов

Количественные элементы	Качественные элементы
1. Сумма поступлений 2. Сумма доначислений 3. Сумма взысканий 4. Недоимка 5. Количество налогоплательщиков	1. Выполнение установленных заданий 2. Темп роста поступлений в бюджет 3. Соотношение суммы платежей, доначисленных в ходе контрольной работы, и суммы поступлений 4. Процент взыскания доначисленных сумм 5. Количество проверок на одного сотрудника налоговых органов 6. Удельный вес проверок, в ходе которых были выявлены нарушения 7. Сумма доначислений, приходящаяся на одну налоговую проверку

Источник: собственная разработка на основе данных [4].

На основании сведений из отчетности формируются отдельные показатели, представленные в таблице 3.

Таблица 3. – Показатели ведомственной отчетности налоговых органов

Показатель	Описание
1	2
Показатель нагрузки на одного специалиста	Соотношения количества налогоплательщиков, состоящих на учете к численности специалистов по инспекции
Коэффициент охвата налогоплательщиков выездными проверками	Отношение количества налогоплательщиков, которые проверились в исследуемом периоде, к количеству налогоплательщиков, стоящих на учете

Окончание таблицы 3

1	2
Показатель количества проверок на одного сотрудника	Количество проведенных проверок к численности специалистов по основной деятельности инспекции
Коэффициентом результативности проверок	Отношение количества проверок, выявивших нарушения, к общему количеству проведенных проверок
Показатель результативности на одного специалиста	Отношение количества проверок, по которым выявлены нарушения, к численности специалистов основной деятельности
Коэффициент взысканий	Отношение суммы, которая взыскана из доначислений, к сумме доначислений по результатам проверки
Результативность доначислений налогов в ходе проведения налоговыми органами контрольных мероприятий	Показатель удельного веса дополнительно начисленных сумм налоговых платежей к общему объему налоговых поступлений
Коэффициент арбитражности	Отношение суммы недоимки, пени, установленной в арбитражном суде, к сумме недоимки, пени, предъявленной налоговыми органами по акту проверки

Источник: собственная разработка на основе данных [4].

Все эти показатели и коэффициенты применяются Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь, кроме коэффициента арбитражности.

В Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь не разработаны и, соответственно, не применяются критерии оценки эффективности работы сотрудников. Но существуют задачи, определенные решением коллегии на каждый год, выполнение которых характеризует эффективность работы как определенной инспекции, так и налоговых органов в целом.

Главные задачи налоговых органов [4]:

- выполнение доходной части бюджета;
- задолженность по налогам;
- информация о поступлениях от юридических лиц;
- сведения о количестве абонентов, зарегистрированных в системе электронного декларирования;
- информация о задолженности на начало года по субъектам в стадии ликвидности;
- информация о количестве отмененных судами решений инспекции МНС;
- результаты контрольной работы;
- информация по поступлению платежей от физических лиц;
- информация по эффективности контрольных закупок;
- информация о задолженности по налогу на недвижимость, земельные участки и арендной плате;
- информация о доначислениях на одну плановую проверку;
- информация о поступлениях платежей в бюджет от индивидуальных предпринимателей;
- информация по осуществлению незарегистрированной предпринимательской деятельности.

За I квартал 2016 года план доходной части консолидированного бюджета, контролируемого налоговыми органами, выполнен на 102,4 %, в том числе республиканского бюджета – на 103%, местных бюджетов – на 102%.

Сверх плана поступило 1 090,7 млрд. рублей. Плановые назначения в разрезе уровней бюджетов выполнены всеми инспекциями МНС по областям и городу Минску. Задолженность действующих субъектов хозяйствования и физических лиц по налогам и сборам составила 995,2 млрд. рублей, или 0,3% к плану доходов консолидированного бюджета.

По сравнению с началом года неисполненные налоговые обязательства действующих плательщиков увеличились на 431,6 млрд. рублей, или в 1,8 раза. За счет мер принудительного взыскания налоговыми органами обеспечено погашение задолженности в сумме 2 684,4 млрд. рублей (5,8% в общей сумме поступлений, контролируемых налоговыми органами).

В целом по республике утвержденные МНС задания выполнены.

Таким образом, главные задачи МНС определены оптимальным образом для инспекций, однако вышеуказанные показатели не свидетельствуют о том, что эти задачи не могут быть выполнены меньшим количеством сотрудников или предельно допустимое значение по каждой задаче достигло своего максимума. Для того чтобы можно было сделать такой вывод необходимо использовать балльную оценку работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. Балльный нормативный показатель является средством для осуществления служебного или специального надзора, главным образом, со стороны руководителей отделов налоговых проверок.

Например, в Германии в зависимости от категории каждого проверенного предприятия (исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие), а также отраслевой принадлежности, налоговому

инспектору засчитывается определенное количество баллов (от 1 до 8). При этом за отчетный год каждый инспектор должен набрать, как минимум, 34 балла, что является основанием для начальника сделать вывод о его служебном соответствии. По истечении финансового года руководитель отдела налоговых проверок делает заключение о том, имеются ли основания при значительном отклонении результатов работы конкретного налогового инспектора от нормативного показателя, критически рассмотреть деятельность данного налогового работника и принять соответствующие организационные меры.

Кроме того, балльный норматив служит основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами.

**Заключение.** Опыт успешно работающих инспекций следует обобщать и распространять, необходимо дополнительно премиривать лучшие инспекции по итогам коллегий.

Несмотря на то, что налоговое администрирование в Республике Беларусь организовано должным образом, имеется потенциал для повышения ее эффективности, что благоприятно скажется на всей экономике республики и позволит повысить статус в международных рейтингах, в том числе «Ведение бизнеса». Указанные мероприятия также будут способствовать привлечению прямых иностранных инвестиций, что благоприятно скажется на платежном балансе и повысит уровень жизни населения.

В статье обобщены и классифицированы этапы развития показателей эффективности налогового администрирования, предложены и обоснованы новые пути улучшения налогового климата в республике.

Реализация предложений позволит повысить налоговый имидж Республики Беларусь и привлечь дополнительные прямые иностранные инвестиции.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Анисимов, А. Эффективность налогового администрирования в налоговой системе Российской Федерации / А. Анисимов // Изв. Уральского гос. экон. ун-та. – 2015. – № 1. – С. 24.
2. Барашков, О. К вопросу о теоретических основах налогового администрирования в Российской Федерации / О. Барашков, А. Захарова [Электронный ресурс]. – Саранск, 2009. – Режим доступа: [http://www.science-bsea.bgita.ru/2009/ekonom\\_2009\\_2/barashkov\\_vopros.html/](http://www.science-bsea.bgita.ru/2009/ekonom_2009_2/barashkov_vopros.html/). – Дата доступа: 12.03.2016.
3. Киреева, Е. Налоговая реформа: необходимость, основные направления и меры их реализации / Е.Ф. Киреева // Белорусский экономический журнал. – 2008. – № 2. – С. 53–56.
4. Официальный интернет-портал М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Минск, 2016. – Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/>. – Дата доступа: 01.04.2016.
5. Самсонова, И. Налоговое администрирование: учеб. пособие / И.А. Самсонова, И.А. Кузьмичева. – Владивосток: ВГУЭС, 2006. – 108 с.
6. Mansfield, Ch. Tax Administration in Developing Countries: An Economic Perspective / Ch. Mansfield. – Washington: Palgrave Macmillan Journals on behalf of the International Monetary Fund, 1988. – 17 p.

Поступила 05.04.2016

#### TAX ADMINISTRATION IN THE REPUBLIC OF BELARUS: GENERAL APPROACHES TO THE ASSESSMENT OF EFFICIENCY

*N. POTEEV*

*The problems of tax administration in the Republic of Belarus are considered. Its theoretical foundations are analyzed. The trends in the functioning and management, socio-economic consequences of the introduction of the scoring efficiency of tax administration are described. Practical recommendations to increase its effectiveness, grounded ways to improve the tax climate of the Republic of Belarus are developed.*

**Keywords:** tax administration, efficiency of tax administration.