

**Б.Т. Аймурзина\***, д.э.н., профессор  
**Б.С. Есенгельдин**, д.э.н., профессор  
**М.Ж. Каменова**, д.э.н., профессор

Казахский университет экономики, финансов  
и международной торговли  
г. Нур-Султан, Казахстан

\* - основной автор (автор для корреспонденции)  
e-mail: aimurzina@mail.ru

## ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СОВРЕМЕННОГО НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА В КАЗАХСТАНЕ

*Авторами статьи рассмотрены вопросы совершенствования налогового механизма путем достижения научно обоснованного компромисса между экономическими интересами различных субъектов налоговой политики, обеспечивающего максимально эффективное в существующих условиях решение совокупности задач социально-экономического развития страны. Проведен анализ уровня налоговой нагрузки Казахстана, динамики поступлений налога на добавленную стоимость, корпоративного подоходного налога и индивидуального подоходного налога в доходную часть государственного бюджета за последние годы. Выделено, что основными направлениями совершенствования налогового механизма должны быть обеспечение необходимого уровня поступления налогов в бюджетную систему страны, создание стимулов для увеличения налоговых поступлений, поддержание социального равновесия в стране налоговыми методами, создание справедливых условий и соответствующих стимулов для налогоплательщиков в различных экономических условиях, оценка эффективности налогового механизма на каждом этапе развития страны.*

*В статье предложены конкретные рекомендации по совершенствованию оценки состояния современного налогового механизма.*

**Ключевые слова:** налоговый механизм, налоговая нагрузка, налоговое бремя, продуктивность налога, эффективность налога, реальная ставка, бюджетообразующие налоги, рентабельность, оценка эффективности, стратегия.

**Кілт сөздер:** салық механизмі, салық жүктемесі, салық ауыртпашылығы, салықтың өнімділігі, салықтың тиімділігі, нақты мөлшерлеме, бюджет құраушы салықтар, табыстылық, тиімділікті бағалау, стратегия.

**Keywords:** tax mechanism, tax burden, tax productivity, tax efficiency, real rate, budget-forming taxes, profitability, efficiency evaluation, strategy.

**Введение.** Налоговая политика любого государства на каждом уровне должна разрабатываться в соответствии с принятыми стратегическими направлениями его социально-экономического развития. Методы налогового регулирования являются составной частью научно-обоснованной налоговой концепции. Различия в методах налогового регулирования определяются

свойствами определенного вида налога, а также задачами, которые стоят перед государством. Так, целевые задачи налогового регулирования могут включать обеспечение инвестиционной активности, проведение протекционистской политики, регулирование спроса и предложения, решение социальных проблем, расширение сферы деятельности малого бизнеса. Среди новых

ориентиров должно быть совершенствование налогового администрирования, упрощение и минимизация налоговой отчетности с переходом хозяйствующих субъектов на полный режим электронной отчетности. На должном уровне должна решаться проблема управления налоговыми потоками, поскольку обеспечивая достаточный уровень доходов бюджетной системы, налоговая система в то же время не должна создавать избыточного или неравномерного давления на экономику. Важно добиться того, чтобы уровень и структура налоговой нагрузки не ухудшали условия для экономического роста, не искажали условия конкуренции и не препятствовали притоку инвестиций, а напротив, способствовали повышению конкурентоспособности и реструктуризации экономики в пользу перерабатывающих отраслей на инновационной основе.

Эффективность реформирования системы налогового регулирования обращает внимание, прежде всего на такие структурные параметры налоговой системы, как общий уровень налоговой нагрузки на экономику и структуру налоговых поступлений. Налоги, которые являются основным источником государственных поступлений, создают финансовую базу для функционирования государственного сектора. Одним из важнейших макроэкономических аспектов налоговой системы, как доходной части бюджета, является общая налоговая нагрузка на экономику, то есть отношение суммы всех налоговых поступлений к ВВП. В связи с этим, остро возникает вопрос по необходимости оценки эффективности современного налогового механизма на каждом этапе развития.

**Обзор литературы.** Исследованием проблем налогового регулирования, механизмов формирования доходной части государственного бюджета и эффективности использования налоговых поступлений занимаются целый ряд казахстанских и за-

рубежных ученых, специалистов-практиков. В связи с чем, актуальность проблемы оценки налогового механизма и его эффективности, особая значимость данного вопроса в условиях рыночной экономики Казахстана, обуславливают возрастающее внимание к ней, как в практическом, так и научном аспекте.

В развитии теории налоговых отношений высказываются различные точки зрения о влиянии налогов на экономику страны и соответствующих направлениях налоговой политики государства. Однако, используя данный опыт, необходимо учитывать исторические условия функционирования каждой теории. Вопросы управления финансами и налогами явились предметом исследования многих казахстанских экономистов: М. Оспанов, Г. Карагусова [1, 2], показывающих, что слишком много налогов и слишком высокое налоговое бремя несет отечественная экономика. В работе Ю. Дубермана [3] подчеркивается, что Казахстану требуется введение нового налогового кодекса. Проблемы совершенствования налогового механизма исследуется в трудах профессора А.А. Нурумова [4].

Однако несмотря на то, что вопросам совершенствования налогового механизма уделено значительное внимание, следует отметить, что не в полной мере достаточно исследованы механизмы, позволяющие дать оценку эффективности налоговой системы государства на каждом этапе его развития.

Методологическую основу исследования составляет комплексный подход и диалектические принципы, позволившие выявить сущностные характеристики изучаемых процессов, формы их проявления, выделить присущие им противоречия и определить тенденции их развития. Данное исследование проводилось с использованием системного и структурно-уровневого подхода, методов логического, сравнительного и статистического анализа и др.

**Основная часть.** Эффективность того

или иного сектора экономики с точки зрения налогового администрирования определяет место налоговых платежей анализируемых отраслей в общей сумме налоговых поступлений. В большинстве стран с плановой экономикой доля государственных ассигнований превышала 50% ВВП, иногда, даже, приближаясь к 70%. Такой непропорционально высокий уровень государственных расходов имел, преимущественно, под собой идеологическую основу, воплощением которой стала разветвленная система цент-

рализованного планирования и контроля.

С целью международных сопоставлений, для характеристики фактического уровня налогов в стране используют, так называемый, налоговый коэффициент, который рассчитывается как отношение суммы уплаченных налогов, включая отчисления на обязательное социальное страхование, к валовому внутреннему продукту в рыночных ценах. На рисунке 1 представлена динамика налоговой нагрузки на экономику Казахстана в течение 2014-2019 гг.

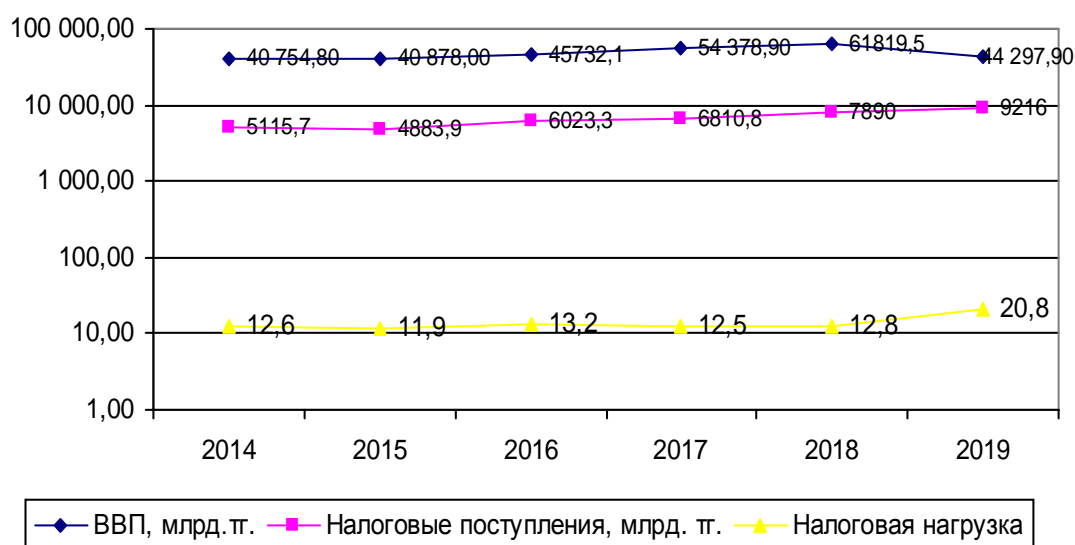


Рисунок 1. Динамика уровня налоговой нагрузки Казахстана в 2014-2019 гг.\*

\*Составлен по данным Министерства финансов РК [5]

Как показывает рисунок 1 средний уровень налоговой нагрузки за последние три года составил 15,4% и колебался в пределах 12,6-20,8%. Если сравнить с развитыми странами общий уровень налогообложения в Казахстане (15,4%) находится существенно ниже, чем в развитых странах: Дания (48,0%), Швеция (44,0%), Италия (44,4%) и Франция (45,3%). Сравнение налогообложения хозяйствующих субъектов в РК с мировой практикой показывает много общего. Для Республики Казахстан наибольший интерес представляют налоговые системы европейских государств. Даже

учитывая позитивные результаты европейской налоговой гармонизации с момента начала ее реализации: полную отмену внутренних таможенных пошлин в интеграционном сообществе, введение единого по способу взимания НДС, начало работы в области гармонизации прямых налогов, структура национальных налоговых систем пока неоднородна, дифференциация обусловлена разной ролью тех или иных налогов для развития той или иной страны), поскольку государства следуют разным концепциям национального экономического развития (рис. 2).

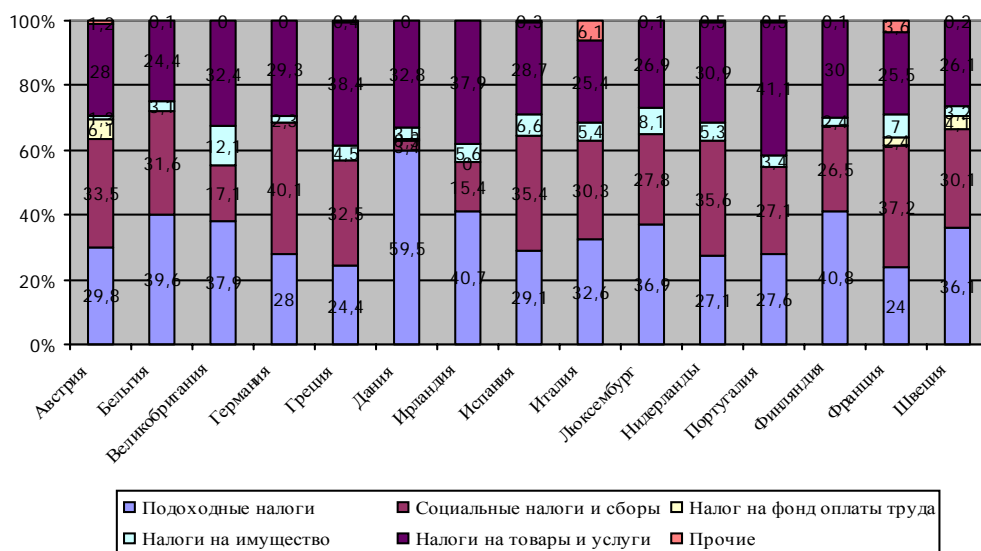


Рисунок 2. Структура налоговых систем зарубежных стран

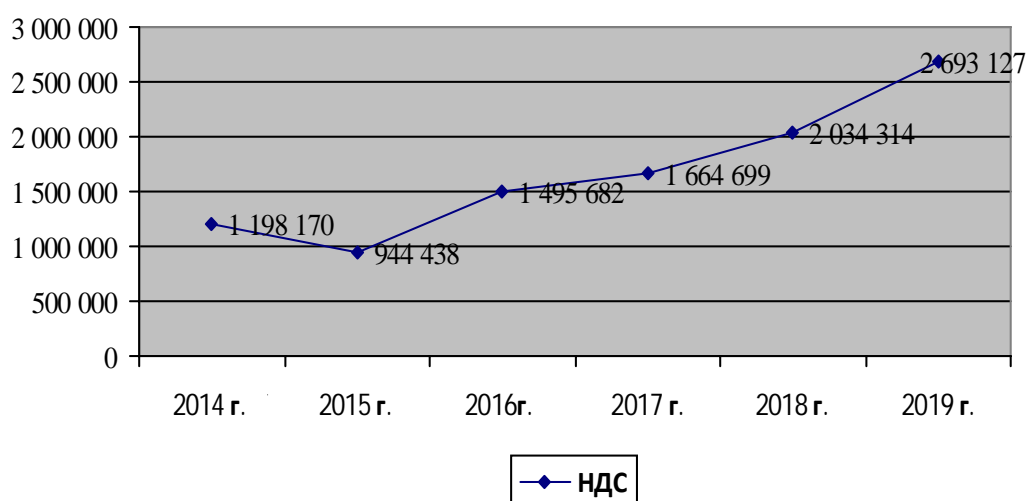


Рисунок 3. Динамика поступлений НДС в государственный бюджет Казахстана в 2014-2019 гг., (млн тенге)\*

\*Составлен по данным Министерства финансов РК [5]

Всего в рамках группировки можно выделить три наиболее характерные модели макроэкономического развития: англосаксонскую (неолиберальную), южно-европейскую и социальную рыночную, для каждой из которых роль налогов в национальной экономике в целом, а также определенных их видов будет иметь разное значение. Анализ зарубежной статистики налоговых доходов государства позволяет

ориентировочно определить главные направления политики налогового изъятия, а также степень участия отдельных налогов в этом процессе, т.е. налоговую структуру данного процесса. Основные направления процесса налогового изъятия могут быть сгруппированы следующим образом: корпоративный налог и прочие налоги на прибыль компаний; взносы предпринимателей в фонды социального страхования; косвен-

ные налоги, которые уплачиваются за счет прибавочной стоимости; подоходные налоги с населения; налоги, отражающие национальные особенности налоговых систем.

Анализ поступления системообразующих налогов, имеющих высокий удельный вес в налоговых поступлениях государственного бюджета Казахстана показывает, что одним из таких налогов является налог на добавленную стоимость (НДС). Так, данные рисунка 2 показывают, что в 2019 г. в государственный бюджет Казахстана поступило 2 693,1 млрд тг. налога на добавленную стоимость, что почти в 2,2 раза больше показателя 2014 года (рис. 3).

Поступления НДС с произведенных в Казахстане товаров увеличились с 333,9 млрд тг. в 2014 г. до 525,3 млрд тг. в 2016 г. и в 2019 году до 1 221,0 млрд тенге или почти в 3,6 раза. Большая часть НДС была возмещена плательщикам: в 2014-2019 гг. – в среднем 75,82%. Практика показала, что низкая фискальная отдача от внутреннего НДС обусловлена высокой экспортной ориентированностью отечественной экономики, на что указывает незначительная доля «отечественного налога» в общих поступлениях налога – 27,9% в 2014 г., 35,1% в 2016 г. и 24,9% в 2019 году. При этом самыми распространенными способами минимизации налоговых обязательств по НДС являются: искусственное формирование налогового кредита с помощью использования фиктивных банкротств, фаль-

шивых накладных действующих предприятий и накладных предыдущих налоговых периодов; осуществление виртуальных финансово-хозяйственных операций; реализация продукции через упрощенную систему налогообложения; осуществление операций фиктивного экспорта. На величину продуктивности НДС влияют налоговые льготы, уклонение от уплаты [5].

Показатель бюджетной эффективности НДС, отражающий, сколько поступлений налога в процентах к ВВП приходится на 1% номинальной ставки в Казахстане колеблется в пределах 19-27,3%, тогда как средний показатель бюджетной эффективности НДС в странах ЕС составляет 41%, что обусловлено более низкой производительностью НДС в Казахстане.

Вторым крупным налогом является корпоративный подоходный налог, который уплачивают субъекты хозяйствования – юридические лица, которые осуществляют хозяйственную деятельность, как на территории Казахстана, так и за ее пределами. Так, в 2016 г. в государственный бюджет поступило 1437,4 млрд тг. корпоративного подоходного налога, что меньше уровня 2019 года на 510,0 млрд тенге. Рассчитывая показатель налогового бремени, определим эффективную ставку налога как отношение величины налоговых поступлений к величине совокупной прибыли предприятий (табл. 1, рис. 4).

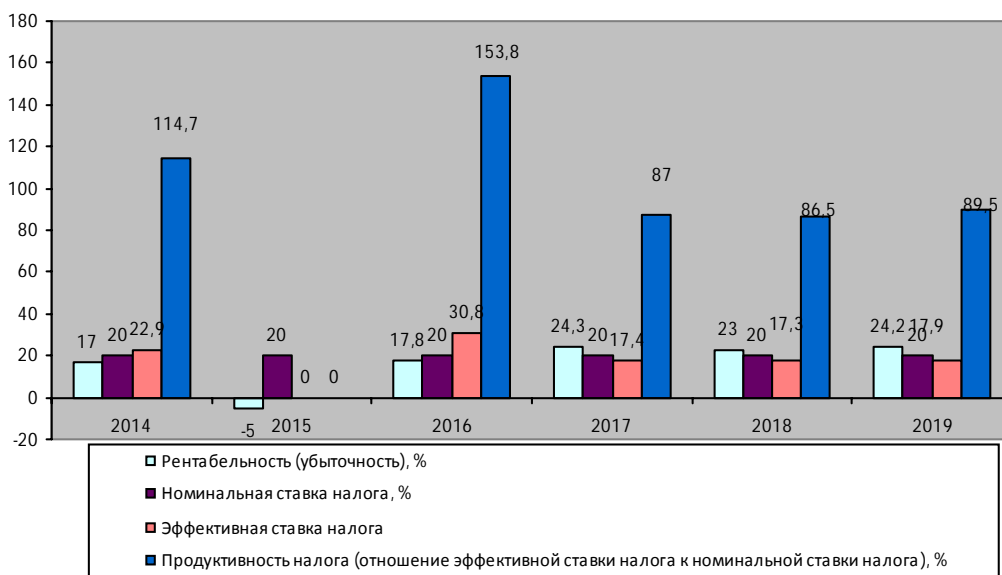
Таблица 1

**Динамика поступления КПП и основных финансово-хозяйственных показателей средних и крупных предприятий за 2014-2019 гг.\***

| Показатель   | 2014    | 2015    | 2016     | 2017     | 2018     | 2019     |
|--|---------|---------|----------|----------|----------|----------|
| 1  | 2       | 3       | 4        | 5        | 6        | 7        |
| Налоги и другие обязательные платежи в бюджет (фактически перечисленные), млрд тенге | 6 420,4 | 4 827,2 | 6 023, 3 | 6 810, 9 | 7 890 ,0 | 9 216 ,5 |
| Поступления КПП, млрд тенге  | 1169,7  | 1224,6  | 1 437, 4 | 1 538, 8 | 1 687,6  | 1 974,8  |

| 1   | 2      | 3       | 4      | 5      | 6      | 7        |
|---|--------|---------|--------|--------|--------|----------|
| Доля КПП в общей сумме налогов, %                 | 18,2   | 25,4    | 29,4   | 22,6   | 21,4   | 21,4     |
| Совокупная прибыль до налогообложения, млрд тенге | 5100,7 | -1856,1 | 4673,9 | 8819,0 | 9730,7 | 11 013,5 |
| Рентабельность (убыточность), %                   | 17,0   | -5,0    | 17,8   | 24,3   | 23,0   | 24,2     |

\*Составлена по данным Комитета по статистике [6]



**Рисунок 4. Показатели эффективности и продуктивности КПП за 2014-2019 гг.\***

\*Составлен по данным Министерства финансов РК [5]

Данные рисунка 4 показывают, что продуктивность налога за анализируемый период снизилась с 114,7% (эффективная ставка 22,9%) в 2014 году до 89,5% (эффективная ставка 17,9%) в 2019 году, при этом максимальная продуктивность отмечается в 2016 году при эффективной ставке 30,8%. То есть, продуктивность налога с прибыли предприятий колебалась в 2014-2016 гг. в пределах 114,7-153,8%, а в 2017 году снизилась до 87%. Такая значительная разница связана с авансовым методом его уплаты, когда платежи в текущем году рассчитываются, исходя из результатов прошлого. Несмотря на положительные тенденции к увеличению поступлений от КПП, его доля в структуре налоговых поступлений все же остается значительной и в

среднем составляет 23,0%.

Следующим налогом является индивидуальный подоходный налог, взимаемый с доходов физических лиц, которые получают доходы из источников их происхождения в Казахстане. Поступления индивидуального подоходного налога в течение 2016-2019 г. росли, и, по данным Министерства финансов Республики Казахстан, в 2019 г. они составили 876,3 млрд тг. По сравнению с 2016 г. эти поступления выросли на 184,5 млрд тг., или на 26,7%. Несмотря на рост поступлений ИПН в государственный бюджет, в Казахстане налогообложение доходов граждан имеет серьезные внутренние фундаментальные недостатки, которые негативно влияют на восприятие его обществом.

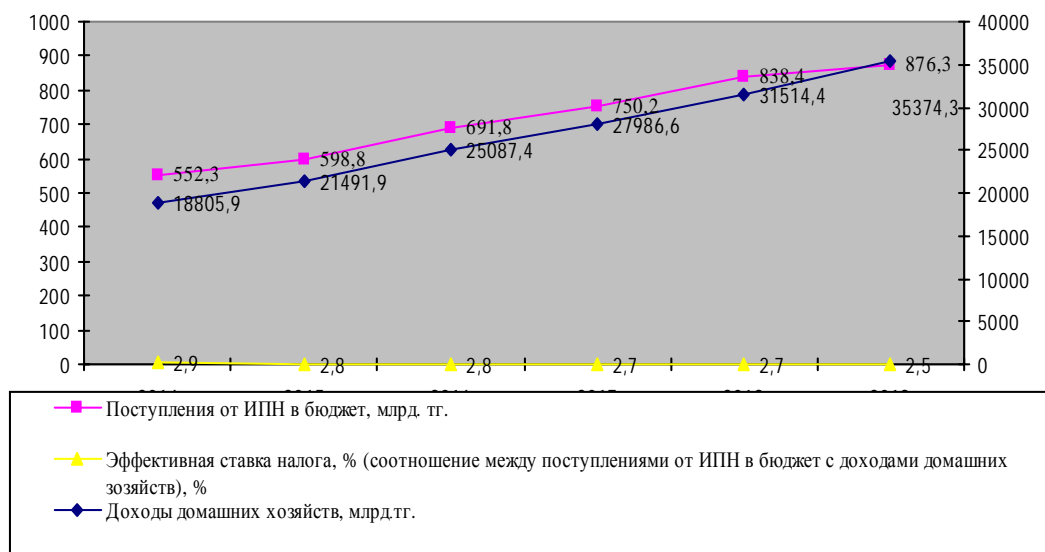


Рисунок 5. Показатели эффективной ставки ИПН в 2014-2019 гг.\*

\*Составлен по данным Министерства финансов РК [5]



Рисунок 6. Направления оптимизации системы администрирования налогов в Казахстане

Как показывают данные рисунка 5, реальная эффективная ставка ИПН является достаточно низкой и колеблется в течение 2014-2019 гг. в пределах 2,7% при номинальном значении 10%. Однако, необходимо учитывать, что малоимущие слои на-

селения, в структуре собственных расходов, платят значительно больший объем средств, чем состоятельные. Это связано с тем, что для большинства граждан с невысоким доходом единственным источником дохода является заработная плата. Все это свиде-

тельствует о неотложной необходимости разработать в Казахстане эффективную систему налогообложения доходов физических лиц, которая остановила бы нарастание социального неравенства среди населения. Также из серьезных проблем в вопросе индивидуального налогообложения в Казахстане является вопрос совершенствования механизма использования в практике вычетов.

Таким образом, по нашему мнению, можно констатировать, что эффективность действия основных налогов не всегда высокая вследствие несовершенных механизмов их применения [7]. Приведенное понимание двойственной сущности природы администрирования налогов дает возможности комплексно подойти к механизму оптимизации системы администрирования в направлении повышения качества и его эффективности. То есть необходимо выявить проблемы администрирования налогов в Казахстане, выявить направления их преодоления и реализовать потенциал системы администрирования налогов (рис. 6).

**Выводы.** Таким образом, Правительство, проводя налоговое регулирование, стремится достичь различных целей: от увеличения налоговых доходов в улучшение регулирования, которыми руководствуются

налогоплательщики при расчете и уплате налогов. Основными факторами оптимизации системы администрирования налогов в Казахстане должны быть административные, экономические и социальные факторы. Реформирование налогов на доходы приобретает важное значение, т.к. поможет решить проблему теневого сектора экономики, равномерного распределения налоговой нагрузки среди отраслей экономики и поможет эффективному наполнению доходной части государственного бюджета Казахстана. В связи с этим, в условиях возрастающей зависимости государственного бюджета Казахстана от налогообложения сырьевого сектора будет нарастать необходимость изучения проблемных вопросов совершенствования методологии оценки налогового механизма. Экономика требует более мудрой налоговой политики, которая бы не подрывала условий воспроизводства. Налоги не должны гасить стремление производителя наращивать выпуск продукции. Следующая ступень развития концепции налогообложения связана с пониманием того, что манипуляция налоговыми ставками, увязка налогов с использованием ресурсов превращает их в мощный регулятор хозяйственных пропорций.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Оспанов М.Т. Методологические и концептуальные основы Кодекса Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налогового кодекса). – Алматы: Познание, 1994. – С. 19-40.
2. Карагусова Г. Налоги: сущность и практика использования. – Алматы: Қаржы Қаражат, 1994. – С. 10-15.
3. Дуберман Ю. Налоговый закон: во благо или во вред. – Алматы // Налоговый конгресс. – 1994. – № 14. – С. 10.
4. Нурумов А.А., Берстембаева Р.К. Финансовые аспекты децентрализации в Республике Казахстан // Государственный аудит. – 2019. – №2 (43). – С. 54-62.
5. Официальный интернет-ресурс Министерства финансов Республики Казахстан. <http://www.minfin.kz>. (Дата обращения: 15.01.2019 г.).
6. Статистика // Комитет статистики Министерства национальной экономики Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – 2020. URL: <http://www.stat.kz>. (Дата обращения: 13.10.2020 г.).



7. Есенгельдин Б., Аймурзина Б.Т. Проблемы эффективности использования активов государства субъектами квазисектора // Вестник КазУЭФМТ. – 2020. – № 1. – С. 140-148.

**REFERENCES**

1. Ospanov M.T. Metodologicheskie i konceptual'nye osnovy Kodeksa Respubliki Kazahstan o nalogah i drugih objazatel'nyh platezhah v bjudzhet (Nalogovogo kodeksa). – Almaty: Poznanie, 1994. – S. 19-40 [in Russian].
2. Karagusova G. Nalogi: sushhnost' i praktika ispol'zovaniya. – Almaty: Karzhy Karazhat, 1994. – S. 10-15 [in Russian].
3. Duberman Ju. Nalogovyy zakon: vo blago ili vo vred. – Almaty // Nalogovyy kongress. – 1994. – № 14. – S. 10 [in Russian].
4. Nurumov A.A., Berstemaeva R.K. finansovye aspekty decentralizacii v Respublike Kazahstan // Gosudarstvennyy audit. – 2019. – №2 (43). – S. 54-62 [in Russian].
5. Oficial'nyy internet-resurs Ministerstva Finansov Respubliki Kazahstan. <http://www.minfin.kz>. (Data obrashheniya: 15.01.2019 g.) [in Russian].
6. Statistika // Komitet statistiki Ministerstva nacional'noj jekonomiki Respubliki Kazahstan [Elektronnyy resurs].–2020. URL: <http://www.stat.kz> (Data obrashheniya: 13.10.2020 g.) [in Russian].
7. Esengel'din B., Ajmurzina B. T. Problemy jeffektivnosti ispol'zovaniya aktivov gosudarstva sub#ektami kvazisektora // Vestnik Kazahskogo universiteta jekonomiki, finansov i mezhdunarodnoj trgovli. – 2020. – № 1. – S. 140-148 [in Russian].

**Б.Т. Аймурзина, Б.С. Есенгельдин, М.Ж. Каменова**

**ҚАЗАҚСТАНДАҒЫ ҚАЗІРГІ ЗАМАНҒЫ САЛЫҚ МЕХАНИЗМІНІҢ  
ТИІМДІЛІГІН БАҒАЛАУ**

**Аңдатпа**

Мақалада қазіргі заманғы салық механизмі мақсаттарының кешенді жүйесі әлеуметтік дамудың басым қажеттіліктерінің иерархиясын ескере отырып құрылуы керектігі және салықтардың қаржылық сипаты мен мақсатын ескеру қажет екендігі баяндалған. Тәжірибе көрсеткендей, салықтық реттеудің басты мақсаты қоғамның оңтайлы әлеуметтік-экономикалық дамуын қамтамасыз ету болуы тиіс. Қоғамның стратегиялық қажеттіліктерін қамтамасыз ету кезінде салықтық реттеудің фискалдық, экономикалық және әлеуметтік мақсаттарын бөліп көрсету қажет.

Мақала авторлары елдің әлеуметтік-экономикалық даму міндеттерінің жиынтығын қазіргі жағдайда тиімді шешуді қамтамасыз ететін салық саясатының әртүрлі субъектілерінің экономикалық мүдделері арасында ғылыми негізделген ымыраға қол жеткізу арқылы салық механизмін жетілдіру мәселелерін қарастырған. Қазақстанның салық жүктемесі деңгейіне, соңғы жылдары мемлекеттік бюджеттің кіріс бөлігіне қосылған құн салығы, корпоративтік табыс салығы және жеке табыс салығы түсімдерінің серпініне талдау жүргізілген. Салық механизмін жетілдірудің негізгі бағыттары мыналарды қамтиды: елдің бюджет жүйесіне салық түсімдерінің қажетті деңгейін қамтамасыз ету, салық түсімдерін ұлғайту үшін ынталандыру жасау, салық әдістерімен елде әлеуметтік тепе-теңдікті сақтау, әр түрлі экономикалық жағдайларда салық төлеушілер үшін әділ жағдайлар мен тиісті ынталандыру жасау, ел дамуының әр кезеңінде салық механизмінің тиімділігін бағалау.

Мақалада қазіргі заманғы салық механизмінің жай-күйін бағалауды жетілдіру бойынша нақты ұсыныстар берілген.

**B. Aimurzina, B. Yessengeldin, M. Kamenova**

**ASSESSMENT OF THE EFFECTIVENESS OF THE MODERN  
TAX MECHANISM IN KAZAKHSTAN**

**Annotation**

The article notes that today the complex system of goals of the modern tax mechanism should be built taking into account the hierarchy of dominant needs of social development and must take into account the financial nature and purpose of taxes. As practice shows, the main goal of tax regulation should be to ensure optimal socio-economic development of society. When ensuring the strategic needs of the company, it is necessary to allocate fiscal, economic and social goals of tax regulation.

The authors of the article consider the issues of improving the functioning of tax policy by developing and implementing measures to modernize the tax mechanism by achieving a scientifically based compromise between the economic interests of various subjects of tax policy, which provides the most effective solution to the set of problems of socio-economic development of the country in the existing conditions. Authors analyzed the level of the tax burden of Kazakhstan, the dynamics of receipts of value added tax, corporate income tax and individual income tax in the revenue part of the state budget in recent years. It is emphasized that the main directions of improving the tax mechanism should be: ensuring the necessary level of tax revenue in the country's budget system, creating incentives to increase tax revenues, maintaining social balance in the country by tax methods, creating fair conditions and appropriate incentives for taxpayers in various economic conditions, evaluating the effectiveness of the tax mechanism at each stage of the country's development.

The article offers specific recommendations for improving the assessment of the state of the modern tax mechanism.

