**МЕЖДУНАРОДНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИННОВАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ**

На правах рукописи

УДК 33:336.226:657.3:004

**АБДЫКАЛЫКОВА ТАХМИНА НУРЛАНБЕКОВНА**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧУТА И НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ**

08.00.12 – бухгалтерский учёт, статистика

Диссертация на соискание учёной степени

кандидата экономических наук

**Научный руководитель** - Осмонова А.А.,

доктор экономических наук, доцент

**Бишкек - 2024 год**

ОГЛАВЛЕНИЕ

[ПЕРЕЧЕНЬ УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ 3](#_Toc173579853)

[ВВЕДЕНИЕ 5](#_Toc173579854)

[ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ 11](#_Toc173579855)

[1.1 Теоретические основы ведения бухгалтерского налогового учета на предприятиях в соответсвии с МСФО в условиях цифровизации 11](#_Toc173579856)

[1.2 Теоретические вопросы ведения налогового учета на предприятиях в условиях цифровой экономики 28](#_Toc173579857)

[1.3 Теоретико-методические аспекты анализа налоговой отчетности предприятий в современных условиях 46](#_Toc173579858)

[ГЛАВА 2 ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯИХ ЦИФРОВИЗАЦИИ 56](#_Toc173579859)

[2.1 Экономико-статистический анализ современного состояния налоговых поступлений в бюджет Кыргызской Республики 56](#_Toc173579860)

[2.2 Анализ организации постановки налогового учета расчетов по налогам на доходы и подоходному налогу с физических лиц 93](#_Toc173579861)

[2.3. Анализ и оценка расчётов по налогам и налоговой нагрузки в хозяйствующих субъектах 112](#_Toc173579862)

[ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ 133](#_Toc173579863)

[3.1 Оптимизация налоговой базы и факторный анализ налоговых поступлений 133](#_Toc173579864)

[3.2 Совершенствование стратегического налогового учета и налогового анализа на основе адаптивно-сценарного прогнозирования налоговых отчислений 143](#_Toc173579865)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 162](#_Toc173579868)

[СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 172](#_Toc173579869)

# ПЕРЕЧЕНЬ УСЛОВНЫХ ОБОЗНАЧЕНИЙ

|  |  |
| --- | --- |
| А | Активы |
| А (ВБ) | Актив (валюта) баланса |
| АБР | Азиатский банк развития |
| АО | Акционерное общество |
| АР | Аудиторский риск |
| ВА | Внеоборотные активы |
| ВВП | Валовый внутренний продукт |
| ВР | Внутрихозяйственный риск |
| ВУЗ | Высшее учебное заведение |
| ГНС | Государственная налоговая служба |
| ДО | Долгосрочные обязательства |
| Дт | Дебет |
| ЕАЭС | Евразийский экономический союз |
| ЗАО | Закрытое акционерное общество |
| ЗК | Заемный капитал |
| ИПБ | Институт профессиональных бухгалтеров |
| КДгО | Краткосрочные долговые обязательства |
| КМСБУ | Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета |
| КМСФО | Комитет международных стандартов финансовой отчетности |
| КО | Краткосрочные обязательства |
| КОнач | Краткосрочные начисленные обязательства |
| КР | Кыргызская Республика |
| КСБУ | Кыргызские стандарты бухгалтерского учета |
| Кт | Кредит |
| МД | Маржинальный доход |
| МСБУ | Международные стандарты бухгалтерского учета |
| МСФО | Международные стандарты финансовой отчетности |
| НБКР | Национальный банк Кыргызской Республики |
| НДС | Налог на добавленную стоимость |
| Ноп | Налоги к оплате |
| НСК КР | Национальный статистический комитет Кыргызской Республики |
| НСП | Налог с продаж |
| ОАО | Открытое акционерное общество |
| ОсОО | **Общество с ограниченной ответственностью** |
| ПКР | Правительство Кыргызской Республики |
| РК | Республика Казахстан |
| РФ | Российская Федерация |
| СК | Собственный капитал |
| СНГ | Содружество Независимых Государств |
| СПИП | Стоимость произведенной инновационной продукции |
| США | Соединенные Штаты Америки |
| СЭЗ | Свободно экономическая зона |
| ТМЗ | Товарно-материальные запасы |
| ШОС | Шанхайская организация сотрудничества |
| ЭП | Электронная подпись |
| ASB | Совет по стандартизации бухгалтерского учета |
| CDA | Концепция корректировки показателей финансовой отчетности, допускающая внесение поправок и изменений с учетом сложившейся экономической ситуации страны |
| GAAS | Общепринятые стандарты аудита |
| GAAP | Общепринятые принципы бухгалтерского учета (США) |
| FASB | Комиссия по разработке стандартов финансового учета |
| FRC | Совет по представлению финансовой отчетности |
| FRSB | Совет по стандартам финансовой отчетности |
| USAID | Американское агентство по международному развитию |

# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы диссертации.** Налоги являются основным экономическим рычагом, при помощи которого государство может воздействовать на формирование рыночной экономики. Возникновение налогового учета и налогового анализа в условиях цифровизации обусловлено фискальными целями, трудностью контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками, что вызвало становление и развитие налогового учета и налогового анализа в целях налогового контроля.

Предпосылкой для законодательного выделения налогового учета и налогового анализа как учетно-аналитической системы стал Закон Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где в ст.175;181 отмечается, что «налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых предусмотрены различные условия налогообложения, обязаны вести налоговый учет», и, соответственно, налоговый анализ, демонстрирующие реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта и отражающие властное предписание государства, относительно порядка учета доходов и расходов, а также порядка формирования налогооблагаемой базы.

Как известно, взимание налогов - древнейшая функция и одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию. Как известно, налоги появились с разделением общества на классы и возникновением государственности, как взносы граждан, необходимые для содержания публичной власти. В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. Исходя из этого минимальный размер налогового бремени определяется суммой расходов государства на исполнение минимума его функций; управление, оборона, суд, охрана порядка, - чем больше функций возложено на государство, тем больше оно должно собирать налогов.

Исследование существующей практики налогового учета и налогового анализа свидетельствуют о том, что при разработке налоговой стратегии в условиях цифровизации рассматриваются несколько эффективных направлений решения проблем развития и совершенствования налогового учета и налогового анализа на предприятиях в современных условиях рыночного развития экономики Кыргызстана. В этой связи, нам представляется актуальным, во-первых, выработать методологическую и организационно-методическую основу налогового учета и налогового анализа. Во-вторых, на основе изучения существующей практики, сформулировать и предложить практические рекомендации для осознанного выбора основных направлений развития и совершенствования налогового учета и налогового анализа на предприятиях в условиях цифровизации, а в-третьих, выработать научно-обоснованные нормативно-законодательные акты и целесообразность комплексного их применения для целей развития экономики и благосостояния кыргызской государственности на базе применения совершенной методологии налогового учета и налогового анализа на предприятиях в условиях цифровизации обусловленный их системным взаимодействием.

Значительный вклад в развитие теории и практики организации налогового учета и налогового анализа внесли видные ученые как: М.И. Исраилов [84], А.А. Саякбаева [131], А.А. Шербекова [148], Э.У.Кулова [99], Т.Дж. Суранаев [136], А.А. Арзыбаев [38], А.Б. Ботобеков [50], А.А. Осмонова [123], Э.М. Биймырсаева [85], Х.А. Фынчина [143] и др.

В зарубежной науке можно отметить следующих ученых: Р. Адамс [30], Р.Л. Бенке [41], Э. Бриттон [157], К. Ватерстон [158], Й. Ворст [87], Р. Дамари [75], Б. Нидлз [119], Ч.Т. Хорнгрен [146], А.Д. Шеремет [150], Н.П. Кондраков [95], В.П. Суйц [135], М.С. Ержанов [82], К.Ш. Дюсембаев [80] и другие. Недостаточная теоретическая разработанность и необходимость практического решения многих вопросов оптимизации системы налогового учета и налогового анализа в условиях цифровизации обусловили выбор темы диссертационной работы, определили цель и задачи исследования.

**Целью диссертационного исследования** является выработка системы организации раздельного налогового учета в соответствии с МСФО, разработка приемлемой методики анализа и оценки налоговых расчетов, а также в определении основных направлений оптимизации уровня налоговых отчислений на базе моделирования.

**Предметом исследования** является методология и методика ведения налогового учета, налогового анализа, оценка и моделирование, а также исследование практических вопросов организации налогового учета и налогового анализа в условиях цифровизации.

**Объектом диссертационного исследования** являются исследование по установлению, ведению и организации налогового учета и налогового анализа в субъектах энергетической отрасли Кыргызской Республики, состоящие из двух крупных компании: ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» и ОАО «Электрические станции»

**Для достижения основной цели диссертационного исследования решались следующие задачи:**

1. исследовать теоретические основы ведения бухгалтерского налогового учета на предприятиях в соответствии с МСФО в условиях цифровизации, эволюция и обзор мнений понятия «налоги» и «налоговый учет» для авторского их определения;

2. изучить и исследовать теоретические вопросы организации налогового учета на предприятиях и определить особенности ведения налогового учета в соответствии с законодательством Кыргызской Республики;

3. изучить теоретико-методические аспекты проведения и выполнения налогового анализа предприятий и организаций в современных условиях хозяйствования.

4. Провести экономико-статистический анализ современного состояния налоговых поступлений в государственный бюджет Кыргызской Республики и налоговых отчислений субъектов исследования

5.исследовать практику ведения налогового учета и выработать систему организации раздельного налогового учета в соответствии с МСФО;

6. определить основные направления оптимизации уровня налоговых отчислений ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» на базе моделирования на период до 2030 года;

7. Выработать систему налогового учета и методику анализа и оценки налоговых расчетов применительно предприятиям энергетической отрасли и выработать пути совершенствования налогового учета и налогового анализа на основе адаптивно-сценарного прогнозирования налоговых отчислений с применением современных инструментальных компьютерных систем;

**Научная новизна** диссертационного исследования состоит в выработке системы организации раздельного налогового учета в соответствии с МСФО, разработки адаптивной методики анализа и оценки налоговых расчетов предприятий Кыргызской Республики, а также в определенииосновных направлений оптимизации уровня налоговых отчислений на базе моделирования.

1. исследованы теоретические основы ведения бухгалтерского налогового учета на предприятиях в соответствии с МСФО в условиях цифровизации и эволюция и обзор мнений понятия «налоги» и «налоговый учет» для авторского их определения;

2. изучены и исследованы теоретические вопросы организации налогового учета на предприятиях и определены особенности ведения налогового учета в соответствии с законодательством Кыргызской Республики;

3. изучены теоретико-методические аспекты проведения и выполнения налогового анализа предприятий и организаций в современных условиях хозяйствования.

4. выполнен экономико-статистический анализ современного состояния налоговых поступлений в государственный бюджет Кыргызской Республики и налоговых отчислений субъектов исследования

5. исследована практика ведения налогового учета и выработать систему организации раздельного налогового учета в соответствии с МСФО;

6. определены основные направления оптимизации уровня налоговых отчислений ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» на базе моделирования на период до 2030 года;

7. выработана система налогового учета и методика анализа и оценки налоговых расчетов применительно предприятиям энергетической отрасли и выработаны пути совершенствования налогового учета и налогового анализа на основе адаптивно-сценарного прогнозирования налоговых отчислений с применением современных инструментальных компьютерных систем;

**Теоретическую и методологическую основу исследования** составляют основные положения и закономерности, изложенные в трудах авторов, связанные с рассматриваемой проблемой. В качестве правового и информационного обеспечения служат законодательные, нормативные и правовые акты, Международные стандарты финансовой отчетности, инструктивные и другие регламентирующие документы в области налогообложения, бухгалтерского учета и экономического анализа.

**Апробация результатов диссертации.** Научно-теоретические и практические результаты исследования докладывались и получили одобрения на международных и национальных научно-практических конференциях: Иссык-Кульский Форум бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии «Исраиловские Чтения» (Кыргызская Республика, г. Чолпон-Ата 2022 г. - «Риски и угрозы финансовой безопасности в странах Евразии и пути противодействия», Международный университет инновационных технологий «Инновационные технологии и передовые решения» (Кыргызская Республика, г. Бишкек 2022-20244 гг.), Алматинский гуманитарно-экономический университет «Эффективное управление экологическими затратами в обеспечении экологической безопасности окружающей среды и здоровья человека в условиях цифровизации» (Республика Казахстан, г. Алматы 2024г.), Кыргызский государственный технический университет им. И. Раззакова «Инновации в профессиях бухгалтера и финансиста на рынке труда в условиях цифровизации» (Кыргызская Республика, г. Бишкек 2024 г.), X-я Международная научно-практическая конференция-конкурс научных докладов студентов и молодых учёных ко Дню бухгалтера Кыргызской Республики «Актуальные вопросы учёта, анализа, аудита и управления в условиях цифровой экономики» (Кыргызстан, г. Бишкек 2024 г.).

Основные положения диссертационного исследования были использованы в деятельности хозяйствующих субьектов электроэнергетической отрасли Кыргызстана, а также практические и методические рекомендации разработанные автором были внедрены в работе высших учебных заведениях Кыргызской Республики. Внедрение подтверждено актами.

**Полнота отражения результатов диссертации в публикациях.**  Основные положения, выводы, предложения, рекомендации и результаты научного исследования нашли полное отражение в 13научных трудах общим объемом 3,67 п.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов, списка использованной литературы, приложения. Общий объем работы составляет 188 страниц.

# ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ

* 1. **Теоретические основы ведения бухгалтерского налогового учета на предприятиях в соответсвии с МСФО в условиях цифровизации**

Налоги являются основными доходами бюджетной системы - фундаментом обеспечения расходных обязательств, финансовой устойчивости и безопасности. Однако бремя их уплаты лежит на налогоплательщиках, отдельные из которых считают исполнение налоговой обязанности несправедливым, а налоги и сборы - чрезмерными дополнительными расходами и избегают их уплаты. Данные обстоятельства приводят к возникновению скрытой экономики с отсутствием учета налогоплательщиков, объектов налогообложения, налоговой базы и, соответственно, возникновению налоговой задолженности, что выступает негативным фактором для налоговой и бюджетной системы, а, следовательно, и экономического развития. Для исключения, а также учета и контроля за подобными фактами предусмотрена система налогового администрирования, цифровизация, которой позволит сделать процесс налогообложения тотальным и неизбежным, но при этом гибким и понятным [153].

Национальная экономика Кыргызской Республики в последние годы претерпевает глобальные реформы. «Преобразование экономики Кыргызстана затрагивает широкий спектр противоречивых явлений и негативных тенденций социально-экономического развития, к числу которых следует отнести макроэкономическую нестабильность, высокую степень деформализации и зависимости от внутренних и внешних политических и экономических катаклизмов. Низкий уровень деловой и инвестиционной активности, отсутствие тесного взаимодействия государственных органов управления при формировании и реализации макроэкономической политики, требует глубокого теоретического обоснования и научного осмысления» [137, с. 3]. Одним из направлений трансформации является развитие «цифровой экономики», предполагающей, что во всех сферах социально-экономической деятельности ключевым фактором производства являются оцифрованные данные. Это позволяет создавать условия для экономического роста, повышать качество жизни граждан, наращивать конкурентоспособность [117].

Налоговая система Кыргызской Республики является важным элементом финансово-экономической сферы государства, проводит непосредственную работу по сбору налогов и платежей в бюджет республики и вносит существенный вклад в обеспечение экономической безопасности страны, выполнение социальных и экономических программ государства. Государственная налоговая служба при Министерстве финансов Кыргызской Республики должна отвечать всем современным требованиям, предъявляемыми мировыми финансовыми институтами к налоговому администрированию. В связи с этим реформа налогового администрирования республики является важным элементом для улучшения инвестиционного климата в целях поддержки экономического роста и развития частного сектора. В течение ряда лет Налоговая служба проводит системную и целенаправленную работу по совершенствованию налогового администрирования путём проведения реформ по модернизации и автоматизации налоговой службы. Проведённые налоговой службой мероприятия позитивно оцениваются Азиатским банком развития. Согласно данным Азиатского банка развития доходы страны выросли с 25,3% от ВВП до 29,0% в результате улучшения налогового администрирования путём введения с 1 июля 2021 года цифровой налоговой отчётности и обязательного использования кассовых аппаратов при осуществлении торговых операций или выполнении работ и оказании услуг [166].

Цифровая трансформация предусматривает, помимо внедрения прогрессивных технологий, также качественные изменения организационной структуры и кадрового потенциала, внедрение новых бизнес-моделей, создание законодательства, адаптированного под цифровизацию, и принятия управленческих решений для новых систем. Этот динамичный процесс затрагивает все социальные и экономические сферы, ставит все новые вызовы перед их налоговыми органами Кыргызстана. В свою очередь, налоговые администрации стремятся отвечать на такие вызовы и адаптироваться к цифровой среде [118].

Научное познание налогов и взимание налогов неотделимо от исторической эволю­ции общества. В каждой новой теории находят преломление новые факты действительности и это позволяет нам предпринять попытку группировки существующих теорий по временному признаку (см. таблицу 1.1).

Таблица 1.1. - Наиболее известные представители различных направлений экономической мысли

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Этапы развития экономической теории | Направления экономической мысли | Наиболее известные представители |
| 1. Докапиталистический период /XVI-XVIIвв./ | Ранний меркантилизм /последняя треть 15 середина 16 вв./ | У. Стаффорд [138] /Англия/, Де Сантис, Г. Скаруффи [73] /Италия/ |
| Поздний меркантилизм/ вторая половина 16в., 17в./ | Т. Мен [106] /Англия/,  А. Серра [132] /Италия/,  А. Монкретьен [133] /Франция/ |
| 2.Буржуазная классическая политическая экономия /XVIII-XIX вв./ | Направление во Франции /физиократы/ | Ф. Кенэ [140], Ж. Сисмонди [76] |
| Направление в Великобритании | У. Петти [124], А. Смит [134], Д. Рикардо [126] |
| Марксизм | К. Маркс [107], Ф. Энгельс [160]/Германия/ |
| 3. Неоклассическая политическая экономия /конец XIX -начало XX вв./ | Австрийская школа | Е. Бём-Ваверк, [156], Ф. Визер [142] |
| Математическая школа | К. Викселль [67] /Швеция/,И. Фишер [141]/Америка/,Б, Парето /Италия/,Л. Вальрас /Швейцария/ |
| Кембриджская /Лондонская/ школа | А. Маршалл [108] |
| Американская школа | Дж. Кларк [91] |
| 4.Современные экономические теории /середина - конец XXв./ | Кейнсианство | Дж, Кейнс [90] /Англия/ |
| Неоклассическое направление | М. Фридмен [42]/Англия/ |
| Неокейнсианство | Э. Хансен [144] /Америка/, Дж. Робинсон [127] /Англия/ |

Источник: выполнена автором на основе изученных материалов

Поскольку в наибольшей степени наблюдаются различия во взглядах у представителей различных направлений, сложившихся в экономической теории, то представляется целесообразным ознако­миться с подходами к проблемам взимание налогов в разрезе отмеченных нап­равлений. Теоретические и методологические основы налогов, налоговой политики и фискальной политики первоначально были заложены меркантилистами. Государственное вмешательство в экономику сводилось к финансовым и земельным реформам, к фискальной политике. Т. Мен,/Англия/ [106], А.Серра/Италия/ [132], А. Монкретьен /Франция/ [133],являясь основными представителями концепции меркантилизма, считали землевладельцев собственниками и хозяевами земли, которая представляет собой основу богатства народа, так как вся прибыль происходит от земли. В связи с этим землевладельцы оплачивают все налоги и несут на себе все бремя государства.

Таким образом, налоги с землевладельцев играли роль экономического инструмента, обеспечивающего государству выполнение возложенных на него функций. У. Петти как основоположник классической политической экономии налоги рассматривал с точки зрения их влияния на богатство страны. Петти утверждал, что налоги не оказывают воздействия на количество денег в стране, следовательно, не увеличивают и не уменьшают богатство страны. По мнению Петти, если налоги тратятся на отечественные товары, то они не вредят населению в целом, а только производят изменения в богатстве страны и служат для обеспечения и осуществления государственных расходов. Он считал, что каким бы большим ни был налог, если он делится пропорционально на всех, никто из-за него не теряет богатства; также рассмотрел виды государственных расходов и выявил причины их увеличения [124].

Следует отметить, что А. Смит, являясь представителем классической школы, придерживался взглядов о невмешательстве государства в экономику и рассматривал налоги в первую очередь как источник пополнения государственного бюджета, допуская лишь только использование налогов для поддержки национального производства.

Для раскрытия сути налоговых платежей А. Смит в качестве источников налогов предложил рассматривать ренту, прибыль и заработную плату, а также сформулировал четыре принципа налогообложения: справедливости, определенности, удобства, экономичности, ставшие аксиомами фискальной политики [134].

По этому поводу, Д. Рикардо полагал, что налоги должны использоваться исключительно в фискальных целях, и трактовал налоги как источник неизбежного зла, препятствующего необратимому процессу образования и накопления капитала. Рикардо предпринял попытку обосновать взаимосвязь налогов с ценами и доходами, согласно которой налог на любой товар имеет тенденцию понижать норму прибыли по его производству [126]. В свою очередь, он определил взаимосвязь косвенных и прямых налогов и считал, что облагаться должны в первую очередь предметы роскоши, а не товары первой необходимости. Ж. де Сисмонди трактовал налоги как цену, уплачиваемую гражданином за получаемые им от общества наслаждения и удобства. Сисмонди отводил налогу роль стабилизатора государства, считая, что: «налоги обеспечивают общественный порядок, дают гарантию неприкосновенности личности и собственности, а также способствуют устойчивому функционированию национального рынка» [76, с. 135].

Согласно классической концепции, фискальное воздействие вызывает перераспределение денежных средств между государственным и частным секторами и является инструментом, с помощью которого происходит финансовое обеспечение выполнения государством своих функций.   
Проблеме фискальной политики уделил внимание К. Маркс, по мнению которого налоги выступают основной формой доходов государства, необходимых для содержания буржуазии как господствующего класса. Маркс считал, что «….налоги являются воплощением экономически выраженного существования государства»[107, с. 308].  Маржиналисты, в частности А. Маршалл, уделяли внимание взаимосвязи косвенных налогов и общественного благосостояния, тем самым обуславливая необходимое государственное вмешательство, воздействующее на состояние экономики. Для повышения общественного благосостояния косвенным налогом (надбавкой к цене), по его мнению, необходимо облагать отрасли с убывающей отдачей, а субсидировать отрасли с возрастающей отдачей; в свою очередь, отрасли с постоянной отдачей нужно оставить без государственного вмешательства [108].

Следовательно, сущность фискальной политики сводилась к введению налогов, оказывающих влияние на общественное благосостояние. В рамках маржиналистской теории К. Виксель, рассматривая проблемы фискальной политики, считал, что основная часть бюджетных поступлений должна идти не от косвенных налогов, как считал А. Маршалл, а от прямых налогов на доходы и имущество. По мнению Викселя, все решения, касающиеся налогов, которые он рассматривал главным образом как способ бесперебойного финансирования государственных расходов, должны приниматься в комплексе и отражать общественные предпочтения. Соответственно, проблемы фискальной политики Виксель рассматривал с позиций теории предельной полезности в ее применимости к общественному благосостоянию [67].

Таким образом, представители экономической мысли, являясь сторонниками классической и неоклассической теории, определяли фискальную политику как механизм стимулирования хозяйственной деятельности путем использования налоговых льгот и регулирования денежной массы с одновременным снижением налоговых ставок.  По нашему мнению, «…особое внимание следует уделять проблемам фискальной политики, в частности налоговой нагрузке, налогообложению капитала, оптимальному налогообложению, налоговым реформам. При этом принципы налоговой системы, должны базироваться на экономической эффективности, административной простоте, политической ответственности, гибкости и справедливости»[117]. По мнению представителей современной экономической теории Дж, Кейнс /Англия/ «Налоги  — принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития» [90с. 74], по мнению проф. Шеремета А.Д. «Отношение плательщика к государству выставляет налог не как специальное воздание за выгоды от принадлежности государству, а как обязанность гражданина, его жертву, вносимую им на поддержание и развитие целого» [149с. 112].[Ф. Б. Мильгаузен](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B8%D0%BB%D1%8C%D0%B3%D0%B0%D1%83%D0%B7%D0%B5%D0%BD,_%D0%A4%D1%91%D0%B4%D0%BE%D1%80_%D0%91%D0%BE%D0%B3%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87)/Англия/ считает, что «…податями и налогами в тесном смысле слова называются те пожертвования, которые подданные дают государству» [113 с, 61].

В современной экономической литературе можно встретить мно­жество самых разных определений налогов. Об этом свидетельствуют данные таблицы 1.2.

Таблица 1.2. - Содержание понятия налоги в современной экономической литературе

|  |  |
| --- | --- |
| Авторы, (источник информации) | Содержание понятия "налоги" |
| 1. Учебное пособие -коллектив авторов, под общ, ред. Гиляровской А.Т. [74] | Налог — цена, уплачиваемая гражданином за полученные им наслаждения от общественного порядка, справедливости, обеспечения свободы личности и права собственности. |
| 2. Бернстайн Л.А. [45] | При помощи налогов покрываются ежегодные расходы государства, и каждый плательщик налогов участвует таким образом в общих расходах, совершаемых ради него и ради его сограждан. |
| 3.Ворст И. Ревентлоу П. [70] | Налоги — обязательные денежные платежи частных хозяйств, служащие для покрытия общих расходов государства и единиц самоуправления. |
| 4. Макконнелл К., Брю С. [105] | Налог — это цена, которую мы все оплачиваем за возможность использовать общественные ресурсы для определённых общих целей, например, обороны и оказывать воздействие на распределение доходов и имущества между гражданами |
| 5. Гальчинский А.С. [72] | Односторонние экономические пожертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы, в силу того, что они являются представителями общества, взимают легальным путём и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек |
| 6. Энтони Р., Рис Дж. [161] | Налог — это возможность использовать денежные средства производителей для конкретных целей, а также система распределения доходов между гражданами |
| 7. Учебник – коллектив авторов, под ред. Безруких П. С. [40] | Налоги — это суть средства к достижению цели общества или государства, то есть цели, которую люди себе предполагают при соединении своём в общество или при составлении государств. На нем основывается и право правительства требовать податей от народа. |
| 8. Шеремет А.Д. [150] | Под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия производимых ею расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики без предоставления плательщикам его специального эквивалента |
| 9. Аксененко А.Ф.[31] | налоги являются преимущественной составляющей доходов государственного [бюджета](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82). Реализация функции осуществляется за счёт налогового контроля и налоговых санкций, которые обеспечивают максимальную собираемость установленных налогов и создают препятствия к [уклонению от уплаты налогов](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A3%D0%BA%D0%BB%D0%BE%D0%BD%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5_%D0%BE%D1%82_%D1%83%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D1%82%D1%8B_%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2). |
| 10. Ковалев В.В. [93] | Налогообложение — направлена на решение посредством налоговых механизмов тех или иных задач [экономической политики](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%AD%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0) государства. |
| 11. Учебное посо­бие - коллектив авторов, под ред. Ендовицкого Д.А. [81] | Налогообложение — направлена на поддержку развития тех или иных экономических процессов. Она реализуется через систему льгот и освобождений. Нынешняя система налогообложения предоставляет широкий набор [налоговых льгот](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F_%D0%BB%D1%8C%D0%B3%D0%BE%D1%82%D0%B0) малым предприятиям, предприятиям инвалидов, сельскохозяйственным производителям, организациям, осуществляющим капитальные вложения в производство и благотворительную деятельность, и т. д. |
| 12. Осмонова А.А. [123] | Налоговый учет отражает порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, и порядок формирования сумм создаваемых резервов и сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу. |
| 13. Фынчина Х.А. [143] | Налоговая культура – это исторически формируемое положительное восприятие необходимости уплаты налогов обществом, каждым его субъектом на ментальном уровне. |

Источник: выполнена автором по данным исследования [74, 45, 70, 105, 72, 161, 140, 150, 31, 93, 81, 123, 143]

В подобной ситуации достаточно сложно остановиться на наибо­лее подходящем, определении налогов, поскольку каждый взгляд из рассмотренного нами их многообразия является результатом опреде­ленных логических рассуждений. При наличии сомнений целесообразно отдать предпочтение такому подходу, который в наибольшей степени соответствует традиции. Нетрудно заметить, что все представления о налогах едины в одном: Налог — это цена, которую мы все оплачиваем за возможность использовать общественные ресурсы для определённых общих целей. *В связи с этим, по нашему мнению, под налогом следует понимать обязательный, индивидуально безвозмездный*[*платёж*](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D1%82%D1%91%D0%B6)*, взимаемый с экономических субъектов и физических лиц  в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства.*

Изучение научных работ, публикаций за последние годы [60, 69, 71, 86] показали, что проблемы основ теории налогового учета активно поднимались учеными-практиками Кыргызстана и ближнего и дальнего зарубежья. Сущностный характер налогового учета находит выражение в определении этой области экономических знаний. Налоговый учет является следствием обособления экономической информации для повышения результативности системы налогового управления, его основой является теория принятия решения. В настоящее время среди ученых экономистов не существует единого мнения по вопросу определения налогового учета. Н. Врублевский в результате анализа различных определений налогового учета сделал вывод о том, что «при изучении налоговых отчислений важное значение имеет система группировки имеющихся трактовок налогового учета в зависимости от его сущностных характеристик» [114].

Все позиции в обобщенном виде представляются следующим образом:

1. налоговый учет - подсистема бухгалтерского учета, информация которой используется для налогового управления и контроля за деятельностью последней (А. Шеремет [154], Н. Кондраков [98], М. Вахрушина [65], М.В. Мельник57, В.Э. Керимов [58] и др.);
2. налоговый учет представляет собой интегрированную систему учета, нормирования, планирования, контроля и анализа системы налогообложения с целью формирования информации для принятия управленческих решений по налогам (Т. Карпова [89], В. Ф. Палий [64] и др.);
3. налоговый учет представляет собой сбор данных по налогам в системе бухгалтерского учета, информация которого используется для управления организацией по налогам (П. Безруких [40], Волкова О.Н. [68] и др.);
4. налоговый учет – подсистема бухгалтерского учета, связанный с системой управления организацией по вопросам налогообложения и всеми ее функциями или же сосредоточенным на предоставлении соответствующей количественной информации по налоговым обязательствам за достижение конкретных производственных результатов (Исраилов М.И. [84], Биймырсаева Э.М. [85], Арзыбаев А.А. [38] и др.).

О.Н. Волкова пишет: «Организация налогового учета зависит от законодательных норм конкретного государства» [68, с. 72]. Подобное мнение приводят многие ученые. В этой связи существующий налоговый учет нуждается в совершенствовании. Более того разработка механизма налогового учета как никогда современна и актуальна. Поэтому наши исследования за последние годы показали, что налоговый учет подвергся совершенствованию. На наш взгляд, поменялись функции налогового учета исходя из целей управления. Информационные функции налогового учета заняли его основную нишу. Т.П. Карпова считает, что налоговый учет – это интегрированная система учета доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия [89, с. 34]. В частности, Медведев М. Ю.[109], Низомов С.Ф. [120], Шнейдман Л. З. [155] заостряют внимание на роли учетной политики в подготовке финансовой отчетности и видят в учетной политике, прежде всего, совокупность конкретных принципов, основ, условий и правил, принятых организациями для подготовки и представления финансовой отчетности по налогам., Медведев М. Ю. отводит учетной политике роль текстовых пояснений к отчетности, служащих уточнением применяемых организацией способов учета и уплаты налогов. Такой подход, по мнению Низомов С.Ф., ближе всего к пониманию МСФО. Международные стандарты оперируют этим понятием применительно к финансовой отчетности, а не бухгалтерскому учету в целом [120]. Медведев М. Ю. полагает, что учетная политика лишь декларирует, но не составляет принципы учета, не отменяет его правила, а предоставляет субъекту налогового учета некоторую, очень незначительную свободу действий [110]. Ее необходимость, по мнению ученого, связана с тем, что порядок учета недостаточно регламентирован и допускает возможность выбора одного из нескольких альтернативных вариантов. Такие авторы, как Исраилов М.И. [84], Биймырсаева Э.М. [85] и Арзыбаев А.А. [38], определяют учетную политику, с одной стороны, как ряд процедур и методов бухгалтерского учета, выбранных и последовательно применяемых организацией, считающей, что именно данные процедуры и методы наилучшим образом соответствуют условиям деятельности и требованиям полного представления результатов и финансового положения. С другой стороны, подчеркивают авторы, учетная политика — это документ, отражающий вариантные и специфические способы формирования информации о налоговых обязательствах конкретной организации. Ученые экономисты дальнего зарубежья, например, профессор Алисенов А.С. определяет налоговый учет «как систему сбора и обработки информации о внутреннем управлении» [35, с.7].

Бердичевская В. О.  определяет налоговый учет как «отражение всех операций сбора и планирования налоговых обязательств перед соответствующими инстанциями» [43, с.17]. Таким образом, Бердичевская В.О. основной задачей налогового учета определяет сбор, фиксацию и анализ налоговых обязательств и расчетов. Американцы Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Форстер в своей работе «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» [145, с.8] рассматривают налоговый учет как «идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами, связанными с налогообложением». Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Форстер считают синонимом налогового учета внутренний учет. По мнению экономиста Колин Друри (Англия), «налоговый учет – это предоставление информации налоговым органам, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций» [79, с.4].

*По нашему мнению, налоговый учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия решений по управлению ею в целом и отдельными процессами.* Существует также мнение, что налогового учета не существует, что это ошибка некомпетентных переводчиков, а само понятие буквально означает «учет для управления». Ошибка, повторяемая и сегодня, была сделана в 50-х годах прошлого века, когда на русский язык был переведен отчет английских бухгалтеров об организации налогового учета в США. Однако, любой вид учета - это система наблюдения (мониторинга) и контроля, формирующая информацию обратной связи в управлении хозяйствующими субъектами. Вместе с тем, только на основе информации обратной связи невозможно решить все задачи внутреннего управления хозяйственными процессами, в том числе и процессом продаж.

А.Д. Шеремет трактует налоговый учет как систему планирования, учета, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах для оперативного принятия различных управленческих решений [152]. Как систему внутреннего оперативного управления предприятием, включающую в себя объекты и методы управления, определяет налоговый учет и В.Ф. Палий [64].

Зарубежный опыт организации налогового учета свидетельствует о том, что он является внебалансовым учетом, то есть его показатели не сводятся в единую балансовую систему. На практике в налоговом учете применяют и простую, и двойную системы учета в зависимости от организационных условий и традиций учета.

Таким образом, налоговый учет - это новая комплексная отрасль знания, объединяющая несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, налоговый анализ и ряд других. В этом заключается его преимущество, так как именно на стыках наук возникают новые технологии.

Необходимо отметить, что ряд положений могут оказаться спорными, однако их обсуждение в конечном итоге поможет определить правильное решение в области рассматриваемых проблем. Во-первых, необходимо понять, когда впервые возник налоговый учет? Фактическое появление учета для целей налогообложения не обязательно связано с законодательным закреплением обязательности его ведения. На первоначальном этапе ведение такого учета для государства не представляло никакого интереса. В связи с этим, рассматривая налоговый учет в широком смысле, как систему фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, логично было бы предположить, что налоговый учет возник с началом развития налогообложения. В связи с этим, необходимо обратиться непосредственно к истории налогообложения. Д. Рикардо писал: «...Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход купцов и путешественников» [126, с. 127].

Однако убедительных доказательств существования такого первобытного налогообложения у нас нет. Более того, реконструкции древнейшей истории человечества, которые предлагает нам историческая наука, изобилуют неточностями и не имеют четкой доказательной базы. Самые ранние достоверные свидетельства о налогообложении дошли до наших дней из ХШ - XII вв. до н.э., когда в Вавилоне стал взиматься первый в истории подушный налог. Столь же древними являются упоминания о практике взимания поголовного налога в Персии и Китае, а также использования земельного налога первыми династиями египетских фараонов [126]. Однако формирование и развитие научной основы налогообложения возникло лишь во второй половине XVIII века с выходом в свет трудов шотландского экономиста Адама Смита [134]. В его знаменитой работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776г.) он сформулировал не устаревшие и по сей день основополагающие принципы налогообложения, а также раскрыл экономическую сущность налогов и определил их место в хозяйственной жизни. Проведя анализ порядка становления системы налогового учета, можно прийти к выводу, что возникновение такого учета напрямую не связано с развитием налогообложения. На наш взгляд, становление налогового учета в мире происходит лишь с середины XIX века, когда в связи с распространением акционерного капитала и изменениями в налогообложении произошло резкое усиление налогового законодательства. В.Ф. Палий отмечает «государственные органы начали активно регулировать бухгалтерский учет не только в России, но и во многих других странах только в фискальных интересах на рубеже Х1Х и ХХ вв., когда объектами налогообложения стали обороты предприятий, их выручка, прибыль и другие показатели, информацию о которых можно получить в системе бухгалтерского учета» [64, с. 48]. Л.З. Шнейдман также считает, что система бухгалтерского учета принимает на себя функцию исчисления величины налоговой базы в XIX веке [155, с. 10-14].

В разных странах мира развитие налогового учета и построение системы взаимоотношений его с бухгалтерским учетом развивались в зависимости от политических, социально-экономических и даже географических факторов, предопределяясь историей становления учетной системы и налоговой средой каждой страны. Безусловно, определяющими из них являются социально-экономические факторы, такие как количество кредиторов и инвесторов, участие в международных рынках капитала, организационная структура и масштабы предприятий и др. В связи с этим выделяют модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов. Теоретически модели взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учетов варьируются от абсолютной зависимости до абсолютной независимости. Надо отметить, что такое разделение является весьма условным, так как на практике трудно, и, как правило, невозможно однозначно классифицировать модель, применяемую в том или ином государстве.

Все более широкое распространение МСФО в мире особенно остро обозначило конфликт бухгалтерского и налогового учета, так как МСФО никак не регламентируют формирование налогооблагаемой базы и не допускают никаких компромиссов между бухгалтерским и налоговым учетами. МСФО требуют от составителей отчетности представления информации в совершенно независимой от налоговых правил форме. В связи с этим компании, претендующие на соответствие своей отчетности МСФО, вынуждены абсолютно отказаться от корректировки бухгалтерского учета под налоговые требования, а налоговый учет либо полностью обособить, либо разработать методику соответствующей трансформации независимо сформированных бухгалтерских показателей. Таким образом, внедрение МСФО в последние десятилетия существенным образом сблизило учетную систему кодифицированного права с системой общего права.

В Кыргызской Республике своеобразным этапом развития налогового учета стало принятие Закона Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где налогоплательщикам было рекомендовано, в соответствии со ст.175;181 НК КР [15] самостоятельно разработать систему налогового учета, исходя из принципа последовательности применения норм и правил учета от одного налогового периода к другому. При этом они обязаны формировать учетную политику для целей налогообложения, где должны принять правила ведения налогового учета. Методология бухгалтерского учета, как научное обобщение принципов построения его методов, разрабатывалась международным экономическим сообществом на протяжении сотен лет, имеет свою историю, положительный опыт, национальные особенности. Перспективы развития методологии отечественной системы бухгалтерского учета отражены в принятом Законе о бухгалтерском учете «О бухгалтерском учете». Закон Кыргызской Республики от 29 апреля 2002 года №76 «О бухгалтерском учете», а также в Постановлении Правительства КР от 18 марта 2005 года № 137 «О дополнительных мерах по реформированию системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Кыргызской Республике» [6,21].

В этой связи не выдерживает критики решение законодателей о разработке в кратчайший срок, по существу в течение 2022 года, новой системы учета, включающей новые принципы. Причем эти принципы не были четко сформулированы, за исключением уточненного принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, а также порядка формирования суммы доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде и в следующих налоговых периодах.

Несовершенство методологических основ налогового учета привело к тому, что законодатели были вынуждены внести существенные изменения в первоначальный вариант главы 28 «Налог на прибыль» НК КР, еще до введения ее в действие, а затем в течение 2022 и 2023 гг. такие изменения вносились трижды. Негативные последствия таких недоработанных законодательных актов трудно переоценить и измерить, так как они затрагивают не только финансовые интересы налогоплательщиков, но и вызывают недоверие к самим законам. Сущность налогового учета в главе 28 НК КР определена как «система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом» [15]. Следовательно, система налогового учета представлена как параллельная система бухгалтерского учета, в связи с чем возникает необходимость разделения налогового учета, разработав отдельный налоговый план счетов, хотя законодатели прямо указали на то, что формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к налоговой политике налогоплательщика. Формы регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета.

На сегодняшний день статус налогового учета и его взаимодействие с системой бухгалтерского учета в Кыргызской Республике на законодательном уровне до конца не определены и требуют дополнительной работы законодательных органов власти и профессиональных объединений бухгалтеров. Если смотреть в глобальном смысле, то, на наш взгляд, сближение систем бухгалтерского и налогового учета невозможно и ненужно, поскольку в современных условиях на основе компьютерных технологий возможно использование единой информационной базы первичных документов, на основе которой возможно автоматизированное ведение и бухгалтерского, и налогового учета. То есть постепенно снижается трудоемкость от ведения одновременно двух видов учета. А существование отдельно налогового и бухгалтерского учета необходимо, так как они преследуют разные цели.

Проведенное исследование обзора мнений и эволюции налогового учета позволили сделать следующие выводы:

1. Впервые налоговый учет возникает и начинает развиваться с середины XIX - начала XX вв.

2. Теоретически можно выделить две концепции развития налогового учета и взаимосвязи его с бухгалтерским учетом - налоговую (континентальную) и собственническую (англо-саксонскую).

3. Основное различие концепций - степень зависимости систем бухгалтерского и налогового учета и противоположный взгляд на исчисление учетной (бухгалтерской) прибыли и налогооблагаемой величины.

4. Собственническая концепция получила развитие в странах общего права (Великобритания, США, Канада и др.), а налоговая концепция утвердилась там, где сильны позиции налогового права (Европа, страны ЕврАзЭС, в том числе Кыргызская Республика и д.р.).

5. В результате широкого распространения МСФО в мире намечается явная тенденция разделения бухгалтерского и налогового учета и сближение двух концепций учета.

6. Обязательность ведения налогового учета была закреплена принятием Закона Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где налогоплательщикам было рекомендовано, в соответствии со ст.175;181 НК КР [15] самостоятельно разработать систему налогового учета, исходя из принципа последовательности применения норм и правил учета от одного налогового периода к другому. При этом они обязаны формировать учетную политику для целей налогообложения, где должны принять правила ведения налогового учета [122].

7. Фактически обязанность по организации и ведению налогового учета появилась одновременно с формированием новой системы налогообложения в Кыргызской Республике, практически с момента приобретения независимости. В условиях цифровизации экономики налоговый учет является системой сбора и регистрации информации о налоговых отчислениях и использованием различных цифровых информационно-коммуникационных технологий, которые позволяют анализировать и сопоставлять информацию об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиками [118].

## **1.2 Теоретические вопросы ведения налогового учета на предприятиях в условиях цифровой экономики**

«На современном этапе социально-экономического развития необходимо преодолеть узко экономический подход к модернизации экономики, так как игнорирование роли социальной составляющей постепенно приведет к кризису экономики в целом. Результатом модернизации экономики должно стать создание такой экономической системы, которая включала бы в себя преимущества современной рыночной экономики» [32, с. 29]. Такая тенденция наблюдается в системе налогообложения, ибо в процессе осуществления деятельности любой страны налоговая система занимает одну из главенствующих ролей, поскольку обеспечивает формирование государственного бюджета из сумм поступающих налогов. В свою очередь, одним из важных инструментов налоговой системы является налоговый учет, посредством которого налогоплательщики определяют величину налогов, подлежащих уплате. Однако исследования показывают, что предприятия до сих пор не выработали единой концепции организации учета. В связи с этим, существует необходимость разработки оптимального варианта построения налогового учета налогоплательщиком.

Каждая индивидуально взятая организация, имеет право самостоятельно формировать систему налогового учета наиболее приемлемую для хозяйствующего субъекта, и закрепить все установленные аспекты в учетной политике. Налоги являются основным экономическим рычагом, при помощи которого государство может воздействовать на формирование рыночной экономики. Возникновение налогового учета и налогового анализа в условиях цифровизации обусловлено фискальными целями, трудностью контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками, что вызвало становление и развитие налогового учета и налогового анализа в целях налогового контроля.

Предпосылкой для законодательного выделения налогового учета и налогового анализа как учетно-аналитической системы стал Закон Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где в ст.175;181 отмечается, что «налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых предусмотрены различные условия налогообложения, обязаны вести налоговый учет» [15], и, соответственно, налоговый анализ, демонстрирующие реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта и отражающие властное предписание государства, относительно порядка учета доходов и расходов, а также порядка формирования налогооблагаемой базы.

Исследование существующей практики налогового учета и налогового анализа свидетельствуют о том, что при разработке налоговой стратегии в условиях цифровизации рассматриваются несколько эффективных направлений решения проблем развития и совершенствования налогового учета и налогового анализа на предприятиях в современных условиях рыночного развития экономики Кыргызстана. В этой связи, нам представляется актуальным, во-первых, выработать методологическую и организационно-методическую основу налогового учета и налогового анализа. Во-вторых, на основе изучения существующей практики, сформулировать и предложить практические рекомендации для осознанного выбора основных направлений развития и совершенствования налогового учета и налогового анализа на предприятиях в условиях цифровизации, а в-третьих, выработать научно-обоснованные нормативно-законодательные акты и целесообразность комплексного их применения для целей развития экономики и благосостояния кыргызской государственности на базе применения совершенной методологии налогового учета и налогового анализа на предприятиях в условиях цифровизации обусловленный их системным взаимодействием [117].

В свете вышесказанного, считаем необходимым разработать концепцию построения налогового учета экономическим субъектом сущность, которой заключается в структурировании и систематизации процесса организации учета на предприятии. Более 30 лет в учетной практике экономических субъектов Кыргызстана используется налоговый учет, понятие которого введено Налоговым кодексом Кыргызской Республики и на протяжении всего этого времени вопросы оптимальной организации системы налогового учета и ее взаимодействия с системой финансового учета являются весьма актуальными. Налоговая система Кыргызстана характеризуется сложностью и постоянными изменениями, что требует от экономических субъектов особого внимания к организации налогового учета. Главная задача организации налогового учета заключается в раскрытии вариантов организации налогового учета в учетной практике экономических субъектов и определении направлений модернизации организации налогового учета в условиях цифровой экономики.

В Налоговом кодексе сформулированы лишь общие принципы организации налогового учета. Как конкретно вести его на практике, каждый бухгалтер должен определить самостоятельно. Правила ведения такого учета закрепляют в налоговой учетной политике предприятия. Определение налогового учета дано в ст. ст.175;181 Налогового кодекса: "Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом" [15]. Как видно из определения, налоговый учет необходим, чтобы исчислить налог на прибыль. Но правила расчета налога, установленные гл. 25 Налогового кодекса, таковы, что зачастую сделать это на основании лишь данных бухгалтерского учета невозможно. Главная задача налогового учета - сформировать полную и достоверную информацию о том, как учтена для целей налогообложения каждая хозяйственная операция. Оно требует организовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы с его помощью можно было определить налогооблагаемую прибыль. Однако это не освобождает предприятие от ведения налогового учета.

Из данных налогового учета должно быть ясно: - как определяют доходы и расходы предприятия; - как определяют долю расходов, учитываемых при налогообложении в отчетном периоде; - какова сумма остатка расходов (убытков), подлежащих включению в расходы в следующих отчетных периодах; - как формируют сумму резервов; - каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль. Данные налогового учета подтверждают первичные документы, расчеты налоговой базы и аналитические регистры налогового учета. Регистры налогового учета - это документы, в которые заносится вся информация, необходимая для расчета налога на прибыль (ст. 175 НК КР) [15].

На основании этой информации, систематизированной и обобщенной в регистрах, составляют расчет налоговой базы. Единой формы регистров нет, поэтому каждое предприятие должно разработать их самостоятельно. Затем эти регистры необходимо утвердить и приложить к приказу об учетной политике для целей налогообложения. Каждый регистр должен содержать обязательные реквизиты. Вот они: - наименование; - период (дата) составления; - измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении; - наименование хозяйственных операций; - подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление регистра.

В статье 175 НК КР прописаны все основные требования к формированию системы налогового учета в учетной практике экономических субъектов. Во-первых, экономический субъект самостоятельно определяет, как организовать систему налогового учета. Во-вторых, в статье прописано, каким образом налогоплательщик должен организовать ее, т.е. прописаны требования к организации системы налогового учета. В-третьих, там же указано, что если по данным бухгалтерского учета невозможно произвести расчет налога на прибыль, то налогоплательщик может добавить в бухгалтерские документы показатели для расчета налога или вести налоговые регистры. В статье 181 главы 21 НК КР [15] дается определение налоговым регистрам, перечисляются обязательные их реквизиты и указывается, что налогоплательщик должен их разработать самостоятельно и утвердить в виде приложения к налоговой учетной политике. Таким образом, НК КР [15] предоставляет экономическим субъектам свободу выбора в части организации налогового учета.

Если экономический субъект принимает решение вести налоговый учет с использованием автономной модели, то ему необходимо разработать и утвердить налоговые регистры по каждому факту, который совершается в процессе его хозяйственной деятельности. А первичные документы, на основании которых делаются записи в регистры и налогового, и финансового учета, следует составлять в двух экземплярах как минимум. Это ведет к тому, что составленные в соответствии с требованиями налогового законодательства налоговые регистры сводят к минимизации ошибок при расчете налога на прибыль, поскольку данные в них вносятся по правилам НК КР [15], а не по правилам финансового учета. Взаимодействие систем учета при этом минимально. А это дает экономическому субъекту возможность предусмотреть в своей организационной структуре налоговую бухгалтерию или налоговую службу, которая, кроме учета расчетов по налогу на прибыль, составления отчетности по нему, может заниматься и вопросами налогового планирования, налоговой оптимизации, налогового анализа. В качестве недостатка рассматриваемой модели налогового учета можно отметить большую работу и значительные затраты в период внедрения системы, что позволить себе могут не все экономические субъекты.

Организационные аспекты ведения налогового учета зависит от учетной политики. Учетная политика для целей налогообложения - это выбранная налогоплательщиком совокупность способов (методов) определения доходов или расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Определение учетной политики в Налоговом кодексе Кыргызской Республики является мерой по систематизации понятийного аппарата налогового законодательства, а также может рассматриваться как предпосылка к систематизации требований собственно к учетной политике для целей налогообложения. В учетной политике для целей налогового учета (налогообложения) должны быть решены два основных вопроса [38]:

1. Организационно-технический, включающий:

а) организацию ведения налогового учета;

б) разработку системы налоговых регистров для расчета налога на прибыль;

в) разработку системы документооборота для заполнения налоговых регистров;

г) взаимодействие между головной организацией и её обособленными подразделениями относительно исчисления и уплаты налога на прибыль;

2. Методологический - зафиксировать свой выбор относительно тех норм налогового законодательства, которые это позволяют, в том числе в случаях их отсутствия или неточного изложения в НК КР. Под методологией налогового учета понимается совокупность специальных приемов и методов, которые применяются в процессе ведения налогового учета [15].

В частности, должны быть сформулированы следующие методологические приёмы:

* выбранные организацией способы налогового учета и фор­мирования налоговой базы, предусмотренные законодательством о налогах и сборах;
* способы налогового учета и формирования налоговой базы, не предусмотренные, но не противоречащие законодательству о налогах и сборах;
* способы налогового учета и формирования налоговой базы, вариантность которых обусловлена противоречивостью законода­тельства о налогах и сборах.

По нашему мнению, при формировании учетной политики ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» для целей налогового учета организации следует отражать лишь те вопросы, которые име­ют для нее практическую значимость. Методические аспекты учетной политики для целей налогового учета требуют разработки способов формирования информации для правильного исчисления налогов и сборов, которые можно распределить по трем группам, а именно: квалификация активов и обязательств в целях расчета нало­говой базы; оценка активов и обязательств в целях формирования нало­говой базы; момент признания доходов и расходов и формирования на­логовой базы. Налоговый учет ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» ведет в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

При этом важное значение имеет план счетов налогового учета. Основной рекомендацией при подходе к разработке плана счетов, также, как и при разработке учетной политики в целом, может служить следующая достаточно общая рекомендация, что рабочий план счетов следует формировать, учитывая только те аспекты хозяйственной деятельности организации, которые имеются у нее на момент окончания предыдущего отчетного периода или с большой вероятностью появятся в следующем отчетном периоде (например, планируется какой-то новый вид деятельности).

Для ведения налогового учета в ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» рекомендуется применение плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства, некоммерческих организаций (за исключением бюджетных учреждений)утвержденный Постановлением Правительства Кыргызской Республики от 7 октября 2010 года № 231 [25]. При этом рекомендуем открыть следующие дополнительные счета для ведения налогового учета:

В раздел 2900 «Нематериальные активы»:

Подраздел 2910 «Франшиза»:

2911 - Затраты на паушальные налоги

2912 – Затраты по налогам от производства электроэнергии малыми ГЭС;

2913 – Затраты по налогам на товарную франшизу;

2914 - Затраты по налогам на сервисную франшизу

2915 - Затраты по налогам на франшизу бизнес-формата;

2916 - Затраты по налогам за пользование товарным знаком;

2917 - Затраты по налогам на корпоративную франшизу;

2918 - Затраты по налогам на использование бренда компании и операционной системы ведения;

2919 - Затраты по налогам на Франшизу с роялти

По этим предложенным счетам отражаются затраты по налогам, связанные с формированием себестоимости франшизы. При этом рекомендуется следующие бухгалтерские записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № пп | Содержание хозяйственных операций | Корр. счетов | |
| Дт. | Кт. |
| 1 | *Облагаемая сумма пашуальных налогов по франшизе* | *2911* | *3400* |
| 2 | *Включение в себестоимость франшизы затрат на паушальные налоги* | *2910* | *2911* |
| 3 | *Признание суммы облагаемого пашуального налога в соответствии с МСФО – 12* | *3400* | *3300* |
| 4 | *Погашение налоговых обязательств* | *3300* | *1110 /1210* |

Подраздел 2920 «Гудвилл»:

2921 – Налоговые обязательства по формированию гудвилла компании;

2922 - Налоговые обязательства по гудвиллу услуг по реализации электроэнергии;

2923 – Налоговые обязательства по гудвиллу лицензии на осуществление конкретной деятельности;

2924 - Налоговые обязательства по гудвиллу контрактов;

2925 - Налоговые обязательства по гудвиллу личности;

По этим предложенным счетам гудвилла, в соответствии с МСФО отражаются затраты по налогам связанные с формированием себестоимости гудвилла и при этом рекомендуется следующие бухгалтерские записи:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № пп | Содержание хозяйственных операций | Корр. счетов | |
| Дт. | Кт. |
| 1 | *Облагаемая сумма налоговых обязательств по формированию гудвилла компании* | *2921* | *3400* |
| 2 | *Включение в себестоимость гудвилла затрат по формированию гудвилла компании* | *2920* | *2921* |
| 3 | *Признание суммы налоговых обязательств по формированию гудвилла компании в соответствии с МСФО – 12* | *3400* | *3300* |
| 4 | *Погашение налоговых обязательств* | *3300* | *1110/1210* |

В раздел 3400 «Налоги к оплате»:

3410 - Налог на прибыль

3420 - Подоходный налог к оплате

3430 - НДС к оплате

3440 - Акцизный налог

3442 - Роялти

3450 - Налог с продаж

3460 - Налог на имущество

3470 - Земельный налог

3490 - Прочие налоги.

По этим предложенным счетам налогов к оплате, в соответствии с МСФО отражаются затраты по налогам связанные с формированием облагаемой суммы налога по видам и при этом рекомендуется следующие бухгалтерские записи (на примере счета 3442 – роялти):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № пп | Содержание хозяйственных операций | Корр. счетов | |
| Дт. | Кт. |
| 1 | *Начислена сумма налога по роялти* | *2400* | *3442* |
| 2 | *Сумма налога по роялти в соответствии с МСФО 12 признана предприятием* | *3442* | *3100* |
| 3 | *Погашение налоговых обязательств по роялти с расчетного счета* | *3100* | *1210* |
| 4 | *Погашение налоговых обязательств по роялти с кассы* | *3100* | *1110* |

Одним из условий признания выручки в налоговом учете является переход к покупателю права собственности на продукцию или услуги. Это условие выполнено, поэтому в финансовом учете будут сделаны соответствующие бухгалтерские записи, представленные ниже. В случае, когда налоговый учет ведется методом двойной записи, в рабочий план счетов экономического субъекта необходимо добавить счета для налогового учета. Их нумерацию можно оставить тождественно счетам финансового учета.После первоначального признания все объекты налогообложения отражаются по справедливой стоимости на отчетную дату.

«На основании Нового Налогового кодекса Кыргызской Республики от 18.01.2022 года все экономические и хозяйствующие субъекты Республики обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога. На основании ст.175 Нового Налогового Кодекса Кыргызстана субъекты обязаны вести учет и анализ налоговых отчислений, в свою очередь, учет налоговых расчетов представляет собой систему обобщения информации для исчисления налоговых обязательств в соответствии с настоящим Кодексом[15]. В этой связи, должны быть определены следующие организационно-методические аспекты налогового учета: порядок формирования суммы доходов и расходов; порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде; сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах; порядок формирования сумм создаваемых резервов; сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Что является подтверждением данных налогового учета: первичные учетные документы; аналитические регистры налогового учета; данные налогового учета должны отражать непрерывно в хронологическом порядке объекты учета для целей налогообложения. Формы регистров, порядок отражения в них аналитических данных, данных первичных учетных документов разрабатываются предприятием самостоятельно.

Расчет налоговой базы. Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно» [123].

На материалах ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» рассмотрим систему организации налогового учета. При определении справедливой стоимости предполагаемые затраты. ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана», связанные с будущей реализацией и прочим выбытием актива, не оцениваются и не вычитаются. Механизмы и оборудования, включается в состав объектов налогообложения и изменение справедливой стоимости инвестиций в недвижимость отражается:

*Дебет: 2300 «Инвестиции в недвижимость» 54 000 сом.*

*Кредит: 9190 «Прочие неоперационные доходы» 54 000 сом.*

*Далее определяют сумму налога к оплате:*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль» 5 400 сом.*

*Кредит - 3410 «Налог на прибыль к оплате» 5 400 сом.*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль» 2 400 сом.*

*Кредит - 3600 «Прочие краткосрочные обязательства» 2 400 сом.*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль» 1 000 сом.*

*Кредит - 4300 «Отсроченные налоговые обязательства» 1 000 сом.*

*Таким образом, по дебету: 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль» будет общая сумма – 8 800 сом., а по кредиту – по местам возникновения налогов: 3410 «Налог на прибыль к оплате» - 5 400 сом.;*

*3600 «Прочие краткосрочные обязательства» 2 400 сом.; 4300 «Отсроченные налоговые обязательства» 1 000 сом.*

Счета 3400 «Налоги к оплате» предназначены для обобщения информации об обязательствах перед бюджетом по налогам, уплачиваемым субъектом, налогам с доходов персонала субъекта и другим налогам, обязательства по удержанию и уплате которых согласно налоговому законодательству возлагаются на субъект. Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета налогов по наиболее значимым типичным категориям:

3410 Налог на прибыль к оплате;

3420 Подоходный налог с физических лиц;

3430 НДС к оплате;

3440 Акциз к оплате;

3490 Прочие налоги к оплате.

Порядок исчисления и уплаты налогов регулируется Налоговым кодексом Кыргызской Республики. По кредиту счетов «Налоги к оплате» отражаются обязательства по налогам, требующие погашения в течение двенадцати месяцев с отчетной даты. Особенности отражения в учете обязательства по налогу на прибыль смотрите в пояснениях к счетам 2400 «Отсроченные налоговые требования» и 4300 «Отсроченные налоговые обязательства».

По дебету счетов 3400 «Налоги к оплате» отражаются операции по уплате налогов в бюджет, а также любые другие операции, приводящие к уменьшению налогового обязательства (зачет НДС за приобретенные материальные ресурсы, зачет акцизного налога, уплаченного за подакцизное сырье, из которого производится подакцизный товар, уплата налога третьим лицом в счет расчетов с субъектом и т.п.). Штрафы, проценты, подлежащие уплате в бюджет в связи с нарушением налогового законодательства, рекомендуется учитывать на отдельном счете начисленных расходов, например, на счете 3590 «Прочие начисленные расходы».

Для определения налоговой суммы немаловажное значение имеет счет 6100 «Выручка», который предназначен для обобщения информации о выручке от продажи электроэнергии и предоставления услуг, полученной в ходе операционной деятельности. На счетах 6100 учитывается также выручка в форме процентов, лицензионных платежей, дивидендов, если только они получены в ходе деятельности, классифицируемой субъектом как операционная. В сумму выручки включаются только валовые поступления экономических выгод, полученных субъектом. Косвенные налоги, взимаемые с покупателей при продаже товаров и предоставлении услуг (налог на добавленную стоимость, акциз, налог с продаж), не являются экономическими выгодами и не включаются в сумму выручки. Не включаются в выручку суммы, собираемые субъектом в пользу третьих лиц. Так, при агентских отношениях суммы, собираемые в пользу принципала, не являются выручкой агента. Выручкой агента является только сумма комиссионного (агентского) вознаграждения. Учет выручки по каждой значимой категории ведется на отдельном счете. Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета наиболее типичных категорий выручки от реализации электроэнергии:

6110 Выручка от реализации товаров и услуг;

3410 «Налог на прибыль к оплате» (краткосрочные обязательства);

2400 «Отсроченные налоговые требования» (долгосрочные отсроченные активы);

4300 «Отсроченные налоговые обязательства» (долгосрочные отсроченные обязательства).

На счете 3410 «Налог на прибыль к оплате» отражается краткосрочное обязательство в сумме текущего налога на прибыль за отчетный период налога, начисленного к уплате в соответствии с требованиями налогового законодательства. Отсроченные налоговые требования или отсроченные налоговые обязательства возникают в связи с тем, что между бухгалтерской прибылью (чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налогов) и налогооблагаемой прибылью, как правило, существует разница, и по определенным причинам наличие такой разницы или части ее в последующих периодах приведет к увеличению или уменьшению текущего налогового обязательства по сравнению с налоговым обязательством, исчисленным на базе бухгалтерской прибыли.

Счет 2400 «Отсроченные налоговые требования» предназначен для отражения в учете отсроченных (отложенных) сумм налога на прибыль, которые должны быть возмещены в будущих периодах посредством уменьшения налоговых обязательств, определенных за соответствующие налоговые периоды на базе бухгалтерской прибыли.

На материалах ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» рассмотрим систему организации налогового учета, связанной с выручкой от реализации электроэнергии.

Таблица 1.3. - Фрагмент журнала хозяйственных операций ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» за март 2024 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание операции | Сумма, в сомах | Корр. счетов | |
| Дебет | Кредит |
| 20.03.2024 | Отражена выручка | 480 000 | 1400 | 6110 |
| Списана себестоимость реализованной продукции | 340 000 | 5999 | 7000 |
| Начислен НДС к уплате | 80 000 | 5999 | 3430 |
| Учтены расходы на продажу | 80 000 | 3430 | 1210 |
| Списаны расходы на продажу | 5 000 | 9910 | 1100 |
| 29.03.2024 | Поступила выручка | 480 000 | 1210 | 1400 |
| 31.03.2024 | Отражена прибыль | 35 000 | 5999 | 5300 |

Источник: составлена автором по данным журнала хозяйственных операций за март 2024 г.

По приведенным выше хозяйственным операциям необходимо будет составить регистр учета операций по налогам, отразив в нем себестоимость реализованной электроэнергии. Поступление выручки отражается в регистре учета поступления денежных средств. Также необходимо будет составить регистр-расчет «Финансовый результат от реализации товаров (продукции, работ, услуг)». В нем будут отражены данные о выручке, себестоимости списанной электроэнергии, расходах на продажу и о полученном финансовом результате. Также за отчетный месяц будет составлен регистр учета стоимости электроэнергии, проданной за месяц. Необходимо будет составить регистр учета расчетов с бюджетом, в части НДС начисленный с выручки от продаж, и регистр учета прочих расходов текущего периода в части расходов на продажу или разработать собственную форму регистра учета расходов на продажу.

Второй вариант организации налогового учета предполагает ведение интегрированной (совмещенной) модели налогового учета. НК КР [15] дает возможность организовать систему налогового учета при этой модели двумя способами. Прежде всего, необходимо установить разницы в правилах ведения финансового учета и налогового учета. В зависимости от этого первый способ интегрированной модели системы налогового учета будет заключаться в дополнении регистров финансового учета показателями, требуемыми при расчете налога на прибыль. Второй способ организации интегрированной модели системы налогового учета будет заключаться в одновременном ведении регистров и финансового учета, и налогового учета.

Первый способ ведения учета построен полностью на бухгалтерских данных, сформированных в соответствии с Законом Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете» [6]. В этом случае документы финансового учета имеют все необходимые для расчета налога на прибыль показатели, то есть ведутся совместные (комбинированные) регистры учета. При этом возникает необходимость максимально совместить методы ведения финансового учета и налогового учета, установив одинаковые способы оценки активов и обязательств. Тогда многие операции, отраженные в финансовом учете, будут без изменения участвовать в расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Карточку счета, оборотную ведомость и другие бухгалтерские документы можно использовать в качестве комбинированных регистров учета, что не противоречит НК КР [15].

При применении комбинированных учетных регистров снижаются трудозатраты бухгалтерии. Однако в тех случаях, когда правила ведения учета в системах разнятся, либо, когда экономический субъект выбирает разные методы оценки активов и обязательств для целей финансового учета и налогового учета, применять комбинированные регистры практически невозможно. Когда возникает необходимость корректировать данные финансового учета для расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, то составляется документ бухгалтерского оформления – справка-расчет, на основании которого в дальнейшем будет сформирован налоговый регистр, то есть будут одновременно составляться и бухгалтерские и налоговые регистры. Связь между ними происходит посредством составления документов бухгалтерского оформления справок-расчетов. Достоинством интегрированной модели организации системы налогового учета является максимальное использование данных финансового учета, снижение затрат труда на обработку этих данных и расчета налоговой базы по налогу на прибыль и отчетности по нему. В качестве недостатка данной модели можно отметить, что для ее использования необходимо разработать методологию, которая обеспечивала бы рациональность ее ведения.

В экономической литературе широко обсуждаются вопросы взаимодействия финансового учета и налогового учета, предлагаются рекомендации по совершенствованию их взаимодействия, все более актуальными являются вопросы взаимодействия трех учетных систем: финансового учета, управленческого учета, налогового учета. В научной публикации исследованы особенности двух основных мировых моделей бухгалтерского учета и их влияние на развитие российской модели взаимодействия финансового учета и налогового учета, которую, по мнению авторов, можно считать интегрированной системой [35, 57, 61, 62, 63].

Авторская позиция в отношении развития налогового учета в учетной практике экономических субъектов заключается в позиционировании роли налогового учета как компоненты налоговой учетно-аналитической системы, которая является неотъемлемой функциональной составляющей управления, поскольку принятие любого управленческого решения должно анализироваться с позиции налоговых последствий. Содержательный анализ компонентного состава налоговой учетно-аналитической системы (налоговый учет, налоговое планирование, налоговый анализ), в контексте ее значения для целей управления организацией, автором представлен в научных публикациях [117,118, 122].

Развитие модели налогового учета в современных реалиях должно осуществляться в соответствии с требованиями цифровой экономики, для чего необходимо: оценить возможности налоговой учетно-аналитической системы в решении новых задач, определяемых цифровой экономикой, изучить влияние цифровой экономики на методологию, объекты и организацию налогового учета, определить направления реформирования основных инфраструктурных составляющих, обеспечивающих условия для развития налоговой учетно-аналитической системы (кадры и образовательные программы, автоматизированные платформы генерирования, обмена и использования экономической информации)

Таким образом, порядок ведения налогового учета должен быть прописан в учетной политике для целей налогообложения, которая утверждается приказом (распоряжением) руководителя предприятия и является основным документом, необходимым для исчисления налогов. Целями налогового учёта являются:

1) формирование полной и достоверной информации о суммах доходов и расходов налогоплательщика, определяющих размер налоговой базы отчётного (налогового) периода;

2) обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога в бюджет;

3) обеспечение внутренних пользователей информацией, позволяющей минимизировать свои налоговые риски и оптимизировать налоги. При этом внутренним пользователем информации является администрация организации. Внешними пользователями информации являются налоговые органы, которые производят оценку правильности формирования налоговой базы, налоговых расчётов, а также осуществляют контроль за поступлением налогов в бюджет.

Средством достижения цели налогового учёта является группировка данных первичных документов. Налоговый учёт состоит только из этапа обобщения информации. Сбор и регистрация информации путём её документирования осуществляется в системе бухгалтерского учёта.

Данные налогового учета должны содержать следующую информацию:

* порядок формирования суммы доходов и расходов;
* порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
* сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на [расходы](https://www.audit-it.ru/terms/taxation/raskhody_svyazannye_s_proizvodstvom_i_realizatsiey.html) в следующих налоговых периодах;
* порядок формирования сумм создаваемых резервов;
* сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Подтверждением данных налогового учета выступают:

* первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
* аналитические регистры налогового учета;
* расчет налоговой базы.

Одной из главных задач налогового учёта является определение суммы платежей в бюджет и задолженности перед бюджетом по налогам на определённую дату. Предметом налогового учёта выступают производственная и непроизводственная деятельность предприятия, в результате чего у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате налога.

## 

## **1.3 Теоретико-методические аспекты анализа налоговой отчетности предприятий в современных условиях**

Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что на практике управление налогами — одна из актуальных и важных задач любого предприятия и организации. Все руководители заинтересованы в сокращении оттоков денежных средств, связанных с уплатой налогов, и минимизации рисков. Следовательно, такие виды деятельности, как оценка воздействия налогообложения на результаты. Как показали наши исследования, по мнению ученых, налоговый анализ как вид экономического анализа хозяйственной деятельности, оптимизация налогов, налоговое планирование и аудит, очень востребованы. Анализ, на базе которого принимаются управленческие решения в организации, касающиеся налогов, будет иметь налоговую направленность. Показателям, связанным с налогами, уделяется особое внимание — их изучают и оценивают при проведении других видов анализа [95, 96, 97, 86, 116].

В настоящее время, помимо традиционных индикаторов финансового состояния организации (ликвидность и платежеспособность, финансовая устойчивость и пр.) используют индикатор «налоговая нагрузка» с такими показателями, как коэффициенты совокупной налоговой нагрузки и налоговой эластичности, доля налогов в добавленной стоимости.

По нашему мнению, функции современного финансового анализа претерпели трансформацию. Если раньше его основным предназначением было подведение итогов развития за прошедший период и сопоставление фактических показателей с плановыми, то сейчас наиболее важные его функции — оперативное выявление возможностей, препятствий, рисков, оценка степени реализации тактических и стратегических целей. Возникает необходимость анализа всех показателей, в той или иной мере оказывающих влияние на устойчивость и дальнейшее развитие организации. К их числу относятся и налоговые обязательства. Вопрос содержания и научного обоснования самостоятельности направления налоговый анализа остается открытым, о чем свидетельствует в т. ч. и отсутствие единого терминологического аппарата.

Некоторые исследователи высказывают мнение о некорректности использования формулировки «налоговый анализ» как составной части анализа хозяйственной деятельности организации в связи с тем, что практикой уже выработана устоявшаяся классификация. В ее основе в том числе лежит зависимость анализа от источников информации для него. К примеру, если данные для анализа берутся из управленческого учета, анализ называется управленческим, если источником информации служат данные финансового учета и отчетности, анализ называется финансовым и т. п.

Для целей анализа в налоговом аудите используется не только налоговая информация, но и данные финансового, налогового и управленческого учета. Аналитика правильным использовать термины «экономический анализ в налоговом аудите» или «экономический анализ налогообложения». С этой точкой зрения нельзя согласиться, поскольку, во-первых, при проведении внутрихозяйственного финансового анализа в качестве источника информации используются, кроме финансовой отчетности, также и другие данные управленческого учета, нормативная и плановая информация. Во-вторых, понятие «налоговый анализ» шире, чем предлагаемые выше понятия, и уже вошло в практику. Появление налогового анализа связано с практической необходимостью оценки и учета влияния на результаты хозяйственной деятельности системы налогообложения, затрагивающей финансовые интересы разных групп экономических агентов.

Накопившийся практический опыт дает возможность сделать первые шаги в определении предмета, метода и целей налогового анализа. Изначально появление налогового анализа связано именно с целями финансового менеджмента на государственном уровне, т. е. попытками дать оценку налоговой политики государства с точки зрения допустимой доли изъятия в качестве налогов из национального дохода. Некоторые авторы, занимающиеся исследованием налогового анализа на микроуровне, отмечают, что его цель — изучение влияния налогообложения на финансовые результаты хозяйственной деятельности организации. Но в экономической литературе не существует устоявшегося термина для показателя, количественно выражающего этот процесс. Для данного показателя используется следующая терминология: «налоговая нагрузка», «бремя обложения», «совокупное налоговое изъятие» и др.

Научные разработки по налоговому анализу в виде различных методик расчета налоговой нагрузки, а также существующие потребности управленческой деятельности руководителя предприятия обладать информацией, на основе которой можно принимать обоснованные решения, связанные, например, с оптимизацией налоговых издержек и минимизацией налоговых рисков, подтверждают, что налоговый анализ деятельности коммерческой организации — это формирующееся самостоятельное направление экономического анализа.

Выделение налогового анализа в самостоятельное научное направление предполагает раскрытие его содержания. Раскрытию содержания анализа способствует его характеристика по нескольким признакам: цель исследования; аспекты исследования; круг изучаемых вопросов; объекты; количество рассматриваемых уровней управления; субъекты, проводящие анализ; широта изучения резервов; характер принимаемых решений; периодичность проведения; применение технических средств.

Цель налогового анализа, осуществляемого внутренними пользователями, — повышение эффективности функционирования предприятия. Эффективность хозяйственной деятельности проявляется в достижении наилучших результатов при наименьших затратах. Принимая во внимание то, что налоги для предприятия — это издержки, а любой руководитель заинтересован в их снижении, главная цель внутреннего налогового анализа — формирование информационного обеспечения для обоснования управленческих решений, направленных на снижение налоговых обязательств в рамках возможностей, предоставляемых налоговым законодательством, и сокращение налоговых рисков. Как известно, действия, предпринимаемые для снижения налоговых обязательств необходимо оптимизация налогообложения — действия, направленные на использование наилучших вариантов режимов, методов, способов для исчисления налогов, а также льгот, вычетов с целью уменьшения налоговых обязательств. Например, налогоплательщик может выбрать оптимальные для своей деятельности методы начисления амортизации, определения доходов и расходов, оценки сырья и материалов при списании из нескольких вариантов, предусмотренных налоговым законодательством.

Достижение цели налогового анализа требует решения следующих задач:

- исследование динамики налоговых обязательств, выявление факторов и причин, повлиявших на них, в ретроспективном и оперативном режиме

- количественное измерение влияния налогообложения на формирование и изменение результатов хозяйственной деятельности;

- оценка оптимальности системы налогообложения;

- оценка зависимости объема налоговых обязательств от изменения масштаба деятельности организации;

- формирование прогноза налоговых обязательств в условиях планирования деятельности;

- формирование показателей для внутреннего контроля налоговых обязательств и их оценка;

- выявление резервов снижения налоговых издержек; — оценка налоговых рисков.

Особую важность во время проведения налогового анализа будет иметь оперативность, т. е. своевременность фиксации и оценки краткосрочных изменений соответствующего характера, выявления негативных ситуаций и их исправления. Правильное исчисление и своевременная уплата налогов — условия устойчивого функционирования предприятия. Под устойчивостью в данном случае понимается способность сохранять самостоятельность, своевременно отвечать по обязательствам и осуществлять как минимум безубыточную деятельность. Таким образом, налоговый анализ деятельности предприятия - как область специальных знаний о методах и приемах исследования, применяемых для обработки и анализа экономической информации, которая касается влияния налогов и налогообложения на хозяйственную деятельность и предназначена для обоснования управленческих решений, связанных с налогами.

При разработке методологических основ налогового анализа прежде всего устанавливается фактический размер собственных и заемных средств, выявляются причины, вызвавшие их изменение за от­четный период, им дается соответствующая оценка. Главное внимание при этом уделяется собственным средствам, пос­кольку сумма получаемой прибыли и, соответственно, сумма и размер налогов зависит от суммы этих показателей, прежде всего.

Одним из основных слагаемых капитала является нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), которая показывает финансовый результат деятельности организации. На этот показатель прежде всего обращают внимание пользователь финансовой отчетности, поскольку он отражает прибыль организации, остающийся после уплаты налогов и выплаты ди­видендов, и который затем используется в целях реинвестиро­вания, на нужды производственного развития организации и иные аналогичные мероприятия по приобретению (созданию) нового имущества хозяйствующего субъекта.

Проведенное исследование позволило установить, что налоговый анализ как самостоятельный вид экономического анализа находится в стадии становления. Это связано с тем, что до недавнего времени вопросам влияния налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов не уделялось должного внимания. Однако в настоящем существует необходимость изучения вопросов, затрагивающих эту область на уровне организации, в том числе с учетом отраслевой специфики. В ходе исследования, в нашей диссертации были уточнены цель, содержание, задачи налогового анализа, исследованы его современные методы и приемы. Установлено, что целью налогового анализа на уровне организации является формирование информационного обеспечения для обоснования экономических решений, направленных на снижение налоговых расходов и сокращение налоговых рисков.

«На основании Нового Налогового кодекса от 18 января 2022 года налоговый анализ был законодательно признан как самостоятельная система, при которой налогоплательщики обязаны выполнить налоговый анализ показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога. В ст.175 НК КР обозначено, что налоговый анализ представляет собой систему обобщения информации для исчисления налоговых обязательств в соответствии с настоящим Кодексом [15]. «В настоящее время в Кыргызской Республике ведётся огромная работа по развитию и совершенствованию налогового учёта и анализа, разработке и принятию нормативно-правовых актов. Своевременное выявление и устранение недостатков поможет повысить качество составления финансовых отчётов. Финансовая отчётность является важнейшим объектом налогового учета и налогового анализа, основное предназначение которого заключается в установлении достоверности её данных.

Реализация налоговой политики государства происходит посредством сформированной на ее основе налоговой системы, являющейся инструментом регулирования налоговых отношений. Первостепенное значение для налогового регулирования экономики имеет решение проблемы обеспечения средствами бюджета, так как от этого зависит экономический рост Кыргызстана. Основой обеспечения наполняемости бюджетов является налоговый потенциал - реально возможная сумма налоговых поступлений по данной территории, тесно связанная с возможностью действующей налоговой системы обеспечить максимально возможные поступления налогов и сборов. Определение налогового потенциала является важнейшей задачей, стоящей перед центральными и региональными органами управления. В основе понятия налоговый потенциал лежит налоговая база. Выделение налогового анализа в самостоятельное научное направление предполагает раскрытие его содержания. Научные разработки по налоговому анализу в виде различных методик расчета налоговой нагрузки, а также существующие потребности управленческой деятельности предприятий на основе которой можно принимать обоснованные решения, связанные, например, с оптимизацией налоговых вычислений.

В настоящее время, по нашему мнению, необходимо понимать налоговый учет и анализ в качестве института налогового права, как совокупность правовых норм, регулирующих отношения, возникающие в процессе сбора, регистрации и обобщения информации для определения налоговой базы текущего налогового периода или налоговой базы последующих периодов, а также в необходимых случаях налоговых вычетов. Вынесение института налогового учета и анализа за рамки налога на прибыль организаций и упрощенной системы налогообложения продиктовано целесообразностью применения единого подхода к теоретическим основам определения налоговой базы по всем видам налогов» [122].

Проведенные исследования состояния системы налогообложения свидетельствуют о том, что *нормальным (авторская позиция)* будет считаться бюджет, расходующий 1/6 часть национального дохода. Определить единую норму налогообложения для всех случаев и всякого времени невозможно, но каждый раз требуется учитывать экономические условия конкретной страны в данный временной промежуток. В международной практике поиск методов оценки результатов налоговой политики на уровне экономики страны начался значительно раньше, чем появилась потребность организаций в налоговом анализе как инструменте принятия решений. Проблема создания идеальной налоговой системы была теоретически оформлена в трудах знаменитого английского экономиста А. Смита [134]. Однако исследования экономистов XVIII в. о количественной оценке справедливости налогообложения не стали самостоятельным направлением экономической науки. Анализ влияния налогообложения на экономику сводился к попыткам оценить тяжесть налогообложения, количественно выраженную как доля национального дохода, которая формирует государственный бюджет посредством налоговых платежей.

*По нашему мнению, налоговый анализ представляет собой совокупность приемов и способов, с помощью которых можно охарактеризовать налоговую политику и провести анализ налоговых изъятий за отдельные периоды времени, а также способ познания сущности налоговых обязательств, основанный на расчленении их на составные части и изучении во всем многообразии связи и зависимости. При этом методика налогового анализа представляет собой совокупность аналитических способов и правил исследования экономической деятельности организации в целях повышения поступлений в бюджет.* Используя инструменты налогового анализа, можно управлять доходами и расходами, оценивать влияние налогов на основные показатели деятельности налогоплательщика.

**Выводы по главе 1:**

Научное познание налогов и взимание налогов неотделимо от исторической эволю­ции общества. В каждой новой теории находят преломление новые факты действительности, и это позволяет нам предпринять попытку группировки существующих теорий по временному признаку. Поскольку в наибольшей степени наблюдаются различия во взглядах у представителей различных направлений, сложившихся в экономической теории, то представляется целесообразным ознако­миться с подходами к проблемам взимание налогов в разрезе отмеченных в диссертации направлений. В подобной ситуации достаточно сложно остановиться на наибо­лее подходящем, определении налогов, поскольку каждый взгляд из рассмотренного нами их многообразия является результатом опреде­ленных логических рассуждений. *В этих условиях, по нашему мнению, под налогом следует понимать обязательный, индивидуально безвозмездный*[*платёж*](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D1%82%D1%91%D0%B6)*, взимаемый с экономических субъектов и физических лиц  в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства.*

В условиях цифровизации экономики налоговый учет является системой сбора и регистрации информации о налоговых отчислениях и использованием различных цифровых информационно-коммуникационных технологий, которые позволяют анализировать и сопоставлять информацию об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиками. Изучение научных работ, публикаций за последние годы [60, 69, 71, 86] показали, что проблемы основ теории налогового учета активно поднимались учеными-практиками Кыргызстана и ближнего и дальнего зарубежья. Сущностный характер налогового учета находит выражение в определении этой области экономических знаний. Налоговый учет является следствием обособления экономической информации для повышения результативности системы налогового управления, его основой является теория принятия решения. В настоящее время среди ученых экономистов не существует единого мнения по вопросу определения налогового учета. *По нашему мнению, налоговый учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия решений по управлению ею в целом и отдельными процессами.*

Результаты проведенного диссертационного исследования свидетельствуют о том, что несовершенство законодательства во многих случаях усложняет методологию учета хозяйственных средств предприятий и их источников. Но особенно заметно это проявилось после принятия Закона Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где налогоплательщикам было рекомендовано, в соответствии со ст.175;181 НК КР [15] самостоятельно разработать систему налогового учета, исходя из принципа последовательности применения норм и правил учета от одного налогового периода к другому. При этом они обязаны формировать учетную политику для целей налогообложения, где должны принять правила ведения налогового учета.

Проведенное исследование позволило установить, что налоговый анализ как самостоятельный вид экономического анализа находится в стадии становления. Это связано с тем, что до недавнего времени вопросам влияния налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов не уделялось должного внимания. Однако в настоящем существует необходимость изучения вопросов, затрагивающих эту область на уровне организации, в том числе с учетом отраслевой специфики. В ходе исследования, в нашей диссертации были уточнены цель, содержание, задачи налогового анализа, исследованы его современные методы и приемы. Установлено, что целью налогового анализа на уровне организации является формирование информационного обеспечения для обоснования экономических решений, направленных на снижение налоговых расходов и сокращение налоговых рисков.

*В результате диссертационного исследования сформулировано, что налоговый анализ представляет собой совокупность приемов и способов, с помощью которых можно охарактеризовать налоговую политику и провести анализ налоговых изъятий за отдельные периоды времени, а также способ познания сущности налоговых обязательств, основанный на расчленении их на составные части и изучении во всем многообразии связи и зависимости. При этом методика налогового анализа представляет собой совокупность аналитических способов и правил исследования экономической деятельности организации в целях повышения поступлений в бюджет.* Используя инструменты налогового анализа, можно управлять доходами и расходами, оценивать влияние налогов на основные показатели деятельности налогоплательщика.

## **ГЛАВА 2 ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯИХ ЦИФРОВИЗАЦИИ**

## **2.1 Экономико-статистический анализ современного состояния налоговых поступлений в бюджет Кыргызской Республики**

Кыргызская Республика располагает значительным энергетическим потенциалом. Гидроэнергетика выступает основным источником энергии в Кыргызской Республике. Среди стран Евразийского экономического союза (ЕАЭС) Кыргызстан уступает только Российской Федерации и Республике Таджикистан по объёму гидроресурсов, занимая третье место. Общий потенциал гидроэнергетики крупных и средних рек страны оценивается примерно в 142,5 млрд. кВт\*ч / год. Однако лишь около 10,0% доступных гидроресурсов эксплуатируется на данный момент. По различным оценкам, зависимость Кыргызстана от импортируемых энергоресурсов составляет 40,0%. В то же время, значительная доля неиспользуемого гидроэнергетического потенциала может быть реализована через развитие мини и микро-ГЭС.

Энергетический ресурс, который технически возможно использовать в сфере малой энергетики, оценивается примерно в 5-8 млрд. кВт электроэнергии в год. Оценочный гидроэнергетический потенциал страны, основанный на данных о 252 крупных и средних реках, составляет в 18,5 млн. кВт мощности и свыше 160 млрд. кВтч генерации электроэнергии. В Кыргызстане в 2023 году действовали 19 электростанций с общей установленной мощностью в 3680 мегаватт, включая 15 гидроэлектростанций мощностью 2950 мегаватт и 2 тепловые электростанции мощностью 730 мегаватт. Сеть электропередачи страны насчитывает более 70 тысяч километров линий электропередач различного напряжения от 0,4 до 500 киловольт, в том числе 546 километров линий 500 кВ, 1714 километров линий 220 кВ и 4380 километров линий 110 кВ. Кроме того, в стране функционирует около 490 трансформаторных подстанций с напряжением от 35 до 500 киловольт и общей мощностью свыше 8000 мегавольт-ампер (МВА). В бассейнах рек Нарын, где среднегодовой объём стока достигает 10-14 млрд. кубических метров, и Сары-Джаз, с объёмом стока 3-4 млрд. кубических метров, расположены наиболее мощные гидроэлектростанции. Главной среди них является Токтогульская ГЭС, производящая около 4,3 млрд. киловатт-часов электроэнергии в год.

Энергетический сектор Кыргызстана является ключевым элементом топливно-энергетического комплекса страны и состоит из различных акционерных обществ, которые играют важную роль в производстве, передаче и распределении электроэнергии. Структура этого сектора включает:

**ОАО «Электрические станции» -** это генерирующая компания, которая управляет основными гидроэлектростанциями страны и является крупнейшим производителем электроэнергии в Кыргызсткой Республике. Ей принадлежат крупные гидроэлектростанциикакТоктогульская ГЭС, Курпсайская ГЭС, Ташкумырская ГЭС, Шамалдысайская ГЭС, Уч-Курганская ГЭС, Камбаратинская ГЭС-2; Атбаштинская ГЭС. А также теплоэлектроцентрали (ТЭЦ): ТЭЦ г. Бишкек, ТЭЦ г. Ош.

**ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана»** – является энергетической компанией, которая транспортирует и распределяет электрическую энергию, выработанную электростанциями, по всей Кыргызской Республике до бытовых, крупных промышленных и других потребителей. Также ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» является системным оператором, осуществляющим централизованное оперативно-диспетчерское управление национальной энергосистемой Республики. Компания отвечает за передачу электроэнергии по высоковольтным линиям электропередач, обеспечивая связь между генерирующими станциями и распределительными сетями.

**Распределительные предприятия** – включают ОсОО «Биэл-электрик», ОсОО «Электросила», ОсОО «Нур-Ал-Энерго»,ОсОО «ГлобалЭнерджи», ОсОО «ЭнергоТрейд СА», ОсОО «АКМ Энерджи», ОсОО «Энерготехсервис», ОсОО «Энергоспецмонтаж-стройиндрустрия», ОсОО «ДИМЕД», ОсОО «Энерго-Пром», ОсОО «ТТ ГЭС», ОсОО «ЭК груп». Эти компании занимаются распределением и продажей электроэнергии между конечными потребителями в различных регионах страны.

**Частные гидроэлектростанции (малые ГЭСы)** – включают ОАО «Чакан ГЭС»,ОсОО «Ала-Башские ГЭС», ОсОО «Тонская ГЭС», ОсОО «Калинская ГЭС», ОсОО «Строительная фирма АРК» - «ЫссыкАтинская ГЭС», ПСХК «Мариям», ОАО «Кадамжайский сурьмяный комбинат» - «Шахимарданская ГЭС», ОсОО «Найман ГЭС», АООТ «Саттелит-2005» - «Кыргыз-Ата», ОсОО «Тегирменские ГЭС», ОсОО «Конур-Олонская ГЭС»,ОсОО «Кок-Сайская ГЭС», АООТ «Сателлит» - «Жиптик», ОсОО «ImpexTrade» - «Сокулкукская ГЭС 2». Эти станции принадлежат частным инвесторам и дополняют государственную систему генерации электроэнергии.

Каждая из этих компаний играет важную роль в обеспечении надежности и стабильности электроснабжения в Кыргызстане, а также в развитии энергетической инфраструктуры страны. Государственный контроль над ключевыми компаниями позволяет координировать развитие отрасли в целом и обеспечивать стратегическое планирование на уровне национальной экономики. В то же время привлечение частного капитала способствует повышению эффективности и внедрению инновационных технологий в производство и распределение электроэнергии.

В 2023 году производство и распределение электроэнергии в Кыргызской Республике немного снизилось, по сравнению с 2020 годом, на 2,5%. Страна продолжает экспортировать значительное количество электроэнергии – до 2,5 млрд. кВтч в год – в соседние страны, такие как Казахстан, Узбекистан и Таджикистан. Экспорт является важной частью энергетической стратегии Кыргызской Республики, однако внутри страны сохраняется дефицит электроэнергии, что подчёркивает необходимость улучшения эффективности энергосистемы и развития инфраструктуры. Планы по увеличению совокупной выработки электроэнергии к 2025 году до 20,5 млрд. кВтч и к 2030 году до 22 млрд. кВтч отражают стремление страны к усилению своих энергетических ресурсов и удовлетворению растущего внутреннего и внешнего спроса.

При проведении диссертационного исследования объектами изучения и анализа взяты экономические субъекты энергетической отрасли Кыргызской Республики, при этом мы учитывали следующие факторы развития отрасли.

1. Значимость для экономики: энергетическая отрасль является жизненно важной для экономического роста и развития Кыргызской Республики, обеспечивая энергией промышленность, транспорт и бытовые нужды населения, что делает последнюю одной из основных движущих сил экономического развития.
2. Проблемы отрасли: отрасль сталкивается с рядом проблем, включая:

- зависимость от вегетативного периода, что особенно актуально для гидроэнергетики, где уровень производства энергии может колебаться в зависимости от погодных условий и сезонных изменений в уровне воды;

- социально-ориентированные тарифы, а именно: низкие тарифы на энергию, установленные с целью социальной поддержки населения, могут приводить к финансовым трудностям для энергетических компаний и сдерживать инвестиции в отрасль.

1. Роль в устойчивом развитии: энергетическая отрасль имеет потенциал стать основой для устойчивого развития экономики Республики. Это инкорпорирует в себя не только удовлетворение текущих потребностей в энергии, но и инвестиции в развитие альтернативных и возобновляемых источников энергии, что может помочь снизить зависимость от импорта и повысить энергетическую безопасность страны.

Ниже приведены показателидоходов государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговых поступлений (Таблица 2.1)

Таблица 2.1. - Доходы государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговых поступлений (млн. сом.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | 2019 г. | 2020 г. | 2021 г. | 2022 г. | 2023 г. |
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Кыргызская Республика | 167412,2 | 152139,9 | 209937,2 | 300741,6 | 392111,8 |
| 2 | Баткенская область | 1105,9 | 1059,2 | 1213,2 | 1602,5 | 1884,7 |
| 3 | Джалал-Абадская область | 2625,7 | 2575,5 | 3115,8 | 4245,7 | 6611,4 |
| 4 | Иссык-Кульская область | 1472,3 | 1 347 | 1704,2 | 2962,8 | 3491,9 |
| 5 | Нарынская область | 905,6 | 905,7 | 960,6 | 1323,9 | 1942,8 |
| 6 | Ошская область | 2307,8 | 2063,4 | 2614,9 | 3400,4 | 4 200 |
| 7 | Таласская область | 632,2 | 629,9 | 784,7 | 1205,9 | 1402,5 |
| 8 | Чуйская область | 2978,9 | 2713,1 | 3355,4 | 4471,7 | 5376,6 |
| 9 | Г. Бишкек | 8479,2 | 7699,3 | 10 751 | 15420,6 | 21876,2 |
| 10 | Г. Ош | 1390,6 | 1312,1 | 1567,5 | 2262,5 | 2868,7 |

Продолжение таблицы 2.1

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Абсолютный прирост | | | | Темп роста в процентах (%) | | | | Темп прироста | | | |
| 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| -15272,30 | 57797,30 | 90804,40 | 91370,20 | 90,88 | 137,99 | 143,25 | 130,38 | -9,12 | 37,99 | 43,25 | 30,38 |
| -46,70 | 154,00 | 389,30 | 282,20 | 95,78 | 114,54 | 132,09 | 117,61 | -4,22 | 14,54 | 32,09 | 17,61 |
| -50,20 | 540,30 | 1129,90 | 2365,70 | 98,09 | 120,98 | 136,26 | 155,72 | -1,91 | 20,98 | 36,26 | 55,72 |
| -125,30 | 357,20 | 1258,60 | 529,10 | 91,49 | 126,52 | 173,85 | 117,86 | -8,51 | 26,52 | 73,85 | 17,86 |
| 0,10 | 54,90 | 363,30 | 618,90 | 100,01 | 106,06 | 137,82 | 146,75 | 0,01 | 6,06 | 37,82 | 46,75 |
| -244,40 | 551,50 | 785,50 | 799,60 | 89,41 | 126,73 | 130,04 | 123,51 | -10,59 | 26,73 | 30,04 | 23,51 |
| -2,30 | 154,80 | 421,20 | 196,60 | 99,64 | 124,58 | 153,68 | 116,30 | -0,36 | 24,58 | 53,68 | 16,30 |
| -265,80 | 642,30 | 1116,30 | 904,90 | 91,08 | 123,67 | 133,27 | 120,24 | -8,92 | 23,67 | 33,27 | 20,24 |
| -779,90 | 3051,70 | 4669,60 | 6455,60 | 90,80 | 139,64 | 143,43 | 141,86 | -9,20 | 39,64 | 43,43 | 41,86 |
| -78,50 | 255,40 | 695,00 | 606,20 | 94,35 | 119,46 | 144,34 | 126,79 | -5,65 | 19,46 | 44,34 | 26,79 |

Источник: составлен автором на основании данных Национального статистического комитета КР [<https://stat.gov.kg/ru/statistics/finansy/>]

Проведенные диссертационные исследования показателей доходов государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговыхпоступлений свидетельствуют о том, что в целом по Кыргызской Республике наблюдается тенденция к увеличения абсолютного прироста. Так, 2021 году, по сравнению с 2020 годом показатели доходов государственного бюджета Кыргызстана увеличилось на 57797,30 тыс. сом, при этом темп роста составило 137,99%. Темп прироста составил 37,99%. Такую же тенденцию, можно наблюдать за 2022 год, по сравнению с 2021 годом. Темп роста за это время составило 143,25%, при этом темп прироста составляет 43,25%. Такую же картину можно наблюдать за 2023 году по сравнению с 2022 годом. Абсолютный прирост за истекший год составил 91370,20 тыс. сом, темп роста при этом составляет 130,38%, а темп прироста – 30,38%.

Если проанализировать показатели доходов государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговых поступлений по регионам, наибольшее увеличение наблюдается по гг. Бишкек и Ош. Так, по г.Бишкек лишь в 2020 году по сравнению с 2019 годом наблюдается снижение абсолютного прироста на 779,90 тыс. сом. Соответственно, темп роста при этом составило 90,80%, а темп прироста снизился на 9,20 %. В последующие годы наблюдается тенденция к постоянному увеличению показателей доходов государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговых поступлений. Так, в 2021 году, по сравнению с 2020 годом показатели доходов государственного бюджета Кыргызстана по г.Бишкек, увеличилось на 3051,70тыс. сом, при этом темп роста составило 139,64%. Темп прироста при этом составил 39,64%. Такую же тенденцию, можно наблюдать за 2022 год, по сравнению с 2021 годом. Темп роста за это время составило 143,43%, а темп прироста составляет 43,43%. Такая же тенденция сохранилось в 2023 году по сравнению с 2022 годом. Абсолютный прирост за истекший год составил 6455,60 тыс. сом, темп роста при этом составляет 141,86%, а темп прироста – 41,86%. По г. Ош в 2021 году, по сравнению с 2020 годом показатели доходов государственного бюджета увеличилось на 255,40 тыс. сом, при этом темп роста составило 119,46%. Темп прироста составил 19,46%, в 2022 году, увеличение по сравнению с 2021 годом абсолютный прирост составил показатели доходов государственного бюджета увеличилось на 695,00 тыс. сом, при этом темп роста составило 144,34%. Темп прироста составил 44,34%. Что касается показателей ушедшего года, то абсолютный прирост составило увеличилось на 606,20 тыс. сом, при этом темп роста составило 126,79%. Темп прироста составил 26,79%.

Анализ показателей доходов государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговых поступлений по областям Южного региона характеризуются их увеличением и ростом. Так, высокими показателями характеризуется Жалал-Абадская область. Абсолютный прирост в течении последних трех лет составил, в 2023 году 2365,70тыс.сом, в 2022 году 1129,90 тыс. сом., в 2021 году 540,30 тыс. сом. При этом темп роста за эти годы составил соответственно, 155,72%, 136,26% 120,98%, а темп прироста при этом составил, соответственно 55,72%, 36,26% и 20,98%. Из числа областей, расположенных в северном регионе Кыргызстана наиболее высокие показатели у Иссык-Кульской области. Например, в 2022 году по сравнению с 2021 годом, по Иссык-Кульской области темп роста составил 173,85%, в свою очередь темп прироста составил 73,855. Это самый высокий показатель по всему Кыргызстану за последние годы.

Выполненный анализ в рамках диссертационного исследования показали, что есть большая взаимосвязь между уровнем развития страны и показателями доходов государственного бюджета. Как правило, чем более развита страна, тем более высокий процент доходов граждан собирается государством в виде налогов, и затем распределятся через государственный бюджет.

Также проведенный анализ говорит о том, что в Кыргызской Республике в настоящее время соотношение государственного бюджета к ВВП составляет около 25,7%(по данным за 2023 год). Этот достаточно высокая цифра, она примерно соответствует показателю стран со средними доходами. Таким образом, вопрос улучшения качества общественной инфраструктуры и предоставляемых государством услуг в Кыргызстане может быть решен преимущественно за счет более эффективного использования текущих доходов бюджета. Также, бюджетная политика должна быть направлена на максимальное ускорение экономического роста с целью увеличения абсолютных доходов, как граждан страны, так и государства.

Рисунок 2.1. Налоговые доходы государственного бюджета Кыргызской Республики за 2019-2024 гг. (млн. сом.)

Источник: выполнен автором по данным табл. 2.1 [<https://stat.gov.kg/ru/statistics/finansy/>]

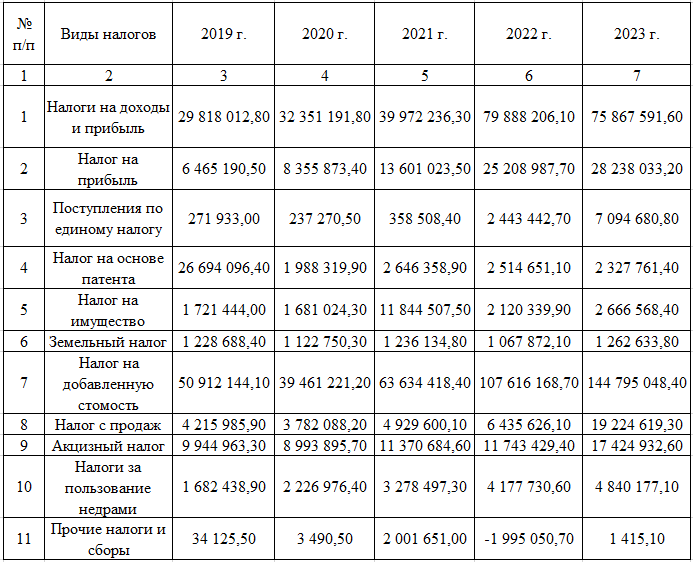
Проведенные исследования и анализ данных – это важная часть принятия информированных решений в научных исследованиях налоговых отчислений. Одним из наиболее эффективных инструментов для визуализации и понимания данных являются графики и диаграммы. В диссертации мы рассмотрим, как можно проводить анализ данных с помощью электронных таблиц, создавая график налоговых доходов государственного бюджета Кыргызской Республики за 2019-2023 гг. (млн. сом.) (см. рис. 2.1; 2.2)

Рисунок 2.2. Налоговые доходы государственного бюджета Кыргызской Республики за 2023 г. в разрезе регионов, (в процентах)

Источник: Выполнено автором по данным табл. № 2.1 [<https://stat.gov.kg/ru/statistics/finansy/>]

Для проведения налогового анализа рассмотрим поступления в бюджет Кыргызской Республики по основным видам налогов за 2019-2023 годы

Таблица 2.2. - Доходы в бюджет КР по основным видам налогов за 2019-2023 гг. в тыс. сом.



Источник: составлена автором по данным ГНС при МФ КР [<https://sti.gov.kg/>]

Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Абсолютный прирост | | | | Темп роста в процентах | | | | Темп прироста | | | |
| 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 2 533 179,00 | 7 621 044,50 | 39 915 969,80 | -4 020 614,50 | 108,50 | 123,56 | 199,86 | 94,97 | 8,50 | 23,56 | 99,86 | -5,03 |
| 1 890 682,90 | 5 245 150,10 | 11 607 964,20 | 3 029 045,50 | 129,24 | 162,77 | 185,35 | 112,02 | 29,24 | 62,77 | 85,35 | 12,02 |
| -34 662,50 | 121 237,90 | 2 084 934,30 | 4 651 238,10 | 87,25 | 151,10 | 681,56 | 290,36 | -12,75 | 51,10 | 581,56 | 190,36 |
| -24 705 776,50 | 658 039,00 | -131 707,80 | -186 889,70 | 7,45 | 133,10 | 95,02 | 92,57 | -92,55 | 33,10 | -4,98 | -7,43 |
| -40 419,70 | 10 163 483,20 | -9 724 167,60 | 546 228,50 | 97,65 | 704,60 | 17,90 | 125,76 | -2,35 | 604,60 | -82,10 | 25,76 |
| -105 938,10 | 113 384,50 | -168 262,70 | 194 761,70 | 91,38 | 110,10 | 86,39 | 118,24 | -8,62 | 10,10 | -13,61 | 18,24 |
| -11 450 922,90 | 24 173 197,20 | 43 981 750,30 | 37 178 879,70 | 77,51 | 161,26 | 169,12 | 134,55 | -22,49 | 61,26 | 69,12 | 34,55 |
| -433 897,70 | 1 147 511,90 | 1 506 026,00 | 12 788 993,20 | 89,71 | 130,34 | 130,55 | 298,72 | -10,29 | 30,34 | 30,55 | 198,72 |
| -951 067,60 | 2 376 788,90 | 372 744,80 | 5 681 503,20 | 90,44 | 126,43 | 103,28 | 148,38 | -9,56 | 26,43 | 3,28 | 48,38 |
| 544 537,50 | 1 051 520,90 | 899 233,30 | 662 446,50 | 132,37 | 147,22 | 127,43 | 115,86 | 32,37 | 47,22 | 27,43 | 15,86 |
| -30 635,00 | 1 998 160,50 | -3 996 701,70 | 1 996 465,80 | 10,23 | 57 345,68 | -99,67 | -0,07 | -89,77 | 57 245,68 | -199,67 | -100,07 |

Источник: составлена автором по данным ГНС при МФ КР [<https://sti.gov.kg/>]

Проведенные исследования свидетельствуют о том, что преобладающая часть доходов государственного бюджета формируется за счет налогов на доходы экономических субъектов и населения страны. Так по налогам на доходы в 2020 году по сравнению с 2019 годом составил 2 533 179,00 тыс. сом, темп роста при этом составил 108,50%, а темп прироста составил 8,50%., В 2021 году эти показатели составили, соответственно, 7 621 044,50 тыс. сом, темп роста 123,56%, а темп прироста 23,56%. Наиболее высокие показатели были в 2022 году по сравнению с 2021 годом, абсолютный прирост составил 39 915 969,80 тыс. сом, темп роста при этом составил, почти 200%(199,86%), а темп прироста 99,86% или, почти 100%. Анализ последних 10 лет показывает, что такого высокого темпа роста по отдельным видам налогов в Кыргызской Республике не было.

Результаты проведенного анализа свидетельствуют о том, что по налогам на прибыль в 2020 году по сравнению с 2019 годом составил 1 890 682,90 тыс. сом, темп роста при этом составил 129,24%, а темп прироста составил 29,24%., в 2021 году по сравнению с 2020 годом составил 5 245 150,10 тыс. сом, темп роста при этом составил 162,77%, а темп прироста составил 62,77%., Особо следует отметить показатели за 2022 год, который по сравнению с 2021 годом составил 11 607 964,20 тыс. сом, темп роста при этом составил 185,35%, а темп прироста составил 85,35%. Это тоже один из самых высоких показателей за последние 10-15 лет. В прошедшем 2023 году по сравнению с 2022 годом, абсолютный прирост составил 3 029 045,50тыс. сом, темп роста при этом составил112,02%, а темп прироста 12,02%.

Также высокие показатели были достигнуты за анализируемый период по налогам на имущество, налогам с продаж, акцизному налогу, по налогам за использования недрами и по порочим налогам.К сожалению, по налогам по патентам, по земельному налогу и, особенно, по налогам на добавленную стоимость были показаны отрицательные показатели по всем годам охвата нашего исследования. За время существования вышеобозначенных видов налогов, за исключением земельного налога, в нашей налоговой системе был сформирован определенный порядок их исчисления и уплаты, сложился механизм налогового администрирования. Например, налоговая база по налогу на добавленную стоимость за последние несколько лет претерпела определенные изменения, направленные на усиление администрирования этого налога. Эти и другие изменения способствовали улучшению степени контроля над деятельностью налогоплательщиков при уплате и возмещении НДС с целью предотвращения потери бюджетных средств.

Рисунок 2.3. График по основным видам налогов за 2019-2023 гг. (млн. сом)

Источник: составлен автором по данным таблицы 2.2.

По данным таблицы 2.2 видим, что значительную часть налоговых поступлений составляет Налог на добавленную стоимость. В 2023 году она составила 75 867 591,6 тыс. сом. По сравнению с 2019 годом она возросла на 254,4 % или на 93 882 904,3 тыс. сом.

Из-за эпидемиологической ситуации в стране из таблицы 2.2 видим, что в 2020-2021 гг. показатели были невысокими. Но к 2023 году мы видим, что ситуация с налоговыми поступлениями резко улучшилась. К примеру, мы видим, что поступления по налогу на прибыль 2021 году составляла 13 601 023,5 тыс. сом, а в 2023 году она возросла на 28238033,2 тыс. сом. Это на 207% или 14637009,7 тыс. сом больше в сравнении с 2023 к 2021 году. Для наглядности вышесказанного мы можем видеть на рисунке 2.3

Рисунок 2.4. Налоговые доходы по основным видам налогов в Кыргызской Республики за 2023 г. (в процентах)

Источник: cоставлен автором по данным табл. №2.2.

Анализ данных с использованием диаграмм и графиков в таблицах является мощным инструментом для принятия решений в различных областях. Они помогают визуализировать данные, делая их более понятными и доступными для анализа. Диаграммы и графики отображают данные в визуальном формате, показывая отношения между различными наборами данных. Легко [увидеть закономерности](https://blog.pics.io/three-best-apps-for-file-comparison-b8c12141c79d/), а в некоторых случаях можно определить будущие тенденции. Диаграммы могут принимать различные формы, и одна из их ключевых функций заключается в том, что они могут отображать большие объемы данных простым и понятным способом. Диаграмму можно использовать для расчета уравнения взаимосвязи между несколькими наборами данных.

Далее мы рассмотрим налоговые поступления от энергетической отрасли в таблице 2.3

Таблица 2.3. - Данные о налоговых поступлениях от энергетической отрасли за 2019-2023 гг. в тыс. сом

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Вид налога | 2019 г. | 2020 г. | 2021 г. | 2022 г. | 2023 г. |
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  | Всего: | 1838921,30 | 1755213,40 | 2082176,90 | 2550082,30 | 2376461,20 |
|  | в том числе |  |  |  |  |  |
| 1 | Подоходный налог | 550697,30 | 530598,20 | 603688,40 | 667657,00 | 782952,10 |
| 2 | Налог на прибыль | 83235,60 | 78735,20 | 120455,20 | 215991,30 | 24245,20 |
| 3 | Налог на основе патента | 45,70 | 78,20 | -6,00 | 8,40 | 26,80 |
| 4 | Налог на имущество | 7647,70 | 9632,40 | 10127,70 | 8537,50 | 7401,50 |
| 5 | Земельный налог | 16645,50 | 13793,50 | 15355,60 | 17959,10 | 17739,60 |
| 6 | Налог на добавленную стоимость (НДС) | 1218501,30 | 1116988,30 | 1320833,20 | 1631514,10 | 1242552,90 |
| 7 | Налог с продаж (НСП) | -37851,80 | 5387,60 | 11722,80 | 8414,90 | 301543,10 |

Источник: составлена автором по данным ГНС при МФ КР [<https://sti.gov.kg/>]

Продолжение таблицы 2.3

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Абсолютный прирост | | | | Темп роста в процентах | | | | Темп прироста | | | |
| 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| -83707,90 | 326963,50 | 467905,40 | -173621,10 | 95,45 | 118,63 | 122,47 | 93,19 | -4,55 | 18,63 | 22,47 | -6,81 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| -20099,10 | 73090,20 | 63968,60 | 115295,10 | 96,35 | 113,78 | 110,60 | 117,27 | -3,65 | 13,78 | 10,60 | 17,27 |
| -4500,40 | 41720,00 | 95536,10 | -191746,10 | 94,59 | 152,99 | 179,31 | 11,23 | -5,41 | 52,99 | 79,31 | -88,77 |
| 32,50 | -84,20 | 14,40 | 18,40 | 171,12 | -7,67 | -140,00 | 319,05 | 71,12 | -107,67 | -240,00 | 219,05 |
| 1984,70 | 495,30 | -1590,20 | -1136,00 | 125,95 | 105,14 | 84,30 | 86,69 | 25,95 | 5,14 | -15,70 | -13,31 |
| -2852,00 | 1562,10 | 2603,50 | -219,50 | 82,87 | 111,32 | 116,95 | 98,78 | -17,13 | 11,32 | 16,95 | -1,22 |
| -101513,00 | 203844,90 | 310680,90 | -388961,20 | 91,67 | 118,25 | 123,52 | 76,16 | -8,33 | 18,25 | 23,52 | -23,84 |
| 43239,40 | 6335,20 | -3307,90 | 293128,20 | -14,23 | 217,59 | 71,78 | 3583,44 | -114,23 | 117,59 | -28,22 | 3483,44 |

Источник: составлена автором по данным ГНС при МФ КР [<https://sti.gov.kg/>]

Проведенные нами исследования на базе данных о налоговых поступлениях от энергетической отрасли за 2019-2023 гг. свидетельствуют о том, что основная часть поступлений в бюджет от энергетической отрасли приходится на НДС (55-60%), акцизы (7-8%), подоходный налог (примерно 8,5%) и налог с продаж (2-3%). Можно отметить, что доля косвенных налогов в бюджете Кыргызской Республики составляет не более 25% от всех налоговых поступлений.

В 2020 году по сравнению с 2019 годом наблюдается снижение абсолютного прироста всех налоговых поступлений в бюджет от энергетической отрасли на 83707,90 тыс. сом. Соответственно, темп роста при этом составило 95,45%, а темп прироста снизился на 4,55 %. В последующие годы наблюдается тенденция к постоянному увеличению показателей налоговых поступлений в бюджет от энергетической отрасли. Так, в 2021 году, по сравнению с 2020 годомналоговых поступлений в бюджет от энергетической отрасли увеличились на 326963,50 тыс. сом, при этом темп роста составило 118,63%. Темп прироста при этом составил 18,63%. Такую же тенденцию, можно наблюдать за 2022 год, по сравнению с 2021 годом. Абсолютный прирост в этом году по сравнению с 2021 годом составлял 467905,40 тыс.сом. Темп роста за это время составило 122,47%, а темп прироста составляет 22,47%. А вот в 2023 году по сравнению с 2022 годом снизился на 173621,10 тыс.сом., темп роста при этом составляет 93,19%, а темп прироста – 6,81%.

По подоходному налогу в2020 году по сравнению с 2019 годом наблюдается снижение абсолютного прироста на20099,10 тыс.сом. Соответственно, темп роста при этом составило 96,35%, а темп прироста снизился на -3,65%. В последующие годы наблюдается постоянная тенденция к увеличению подоходного налога субъектов энергетической отрасли. Так, в 2021 году, по сравнению с 2020 годом подоходный налог увеличился на 73090,20 тыс. сом, при этом темп роста составило 113,78%. Темп прироста при этом составил 13,78%. Такую же тенденцию, можно наблюдать за 2022 год, по сравнению с 2021 годом, где абсолютный прирост составил 63968,60 тыс. сом. Темп роста за это время составило 110,60%, а темп прироста составляет 10,60%. Такая же тенденция сохранилось в 2023 году по сравнению с 2022 годом. Абсолютный прирост за истекший год составил 115295,10тыс.сом, темп роста при этом составляет 117,27%, а темп прироста – 17,27%.

Государственное регулирование экономики осуществляется с помощью применения комплекса финансовых рычагов: налогов (формы и виды налогообложения, ставки налогов и льготы по ним), амортизационных отчислений, прибыли, кредита, страхования и других. Но все эти рычаги могут воздействовать наиболее эффективно только в условиях рыночной экономики. Они должны стимулировать экономический рост, повышать производительность труда, улучшать качество продукции, нести основную нагрузку в функционировании рыночного механизма. Налогообложение не может выполнять одинаковую позитивную роль для всех субъектов рыночной экономики, причем эта роль может быть весьма противоречива. Однако в условиях рыночной экономики субъекты рынка могут реализовать свои экономические интересы без ущерба для государства при условии должного и качественного содержания налогового механизма.

В 2023 г. предприятиями энергетической отрасли Кыргызской Республики произведено промышленной продукции на сумму 127 092 млн. сом, из них доля предприятий и компании, которые были объектами нашего исследования (см. табл. № 2.1),что составило 41,7 процента от общего объема продукции промышленности. В 2023 г. в доход государственного бюджета Кыргызской Республики ими внесено 2104,8 млн. сом налоговых платежей и 72,3 млн. сом неналоговых отчислений. В виде выплат в Социальный фонд Кыргызской Республики предприятиями, вошедшими в перечень объектов нашего диссертационного исследования, внесено 486,4 млн. сом, что составило 5,4 процента от общего объема поступлений Социального фонда по страховым взносам.

Как уже было отмечено выше, объектом нашего исследования являются установление, ведение и организация налогового учета и налогового анализа в субъектах энергетической отрасли Кыргызской Республики, состоящие из двух крупных компании: ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» и ОАО «Электрические станции». Стратегической целью ОАО «НЭС Кыргызстана» является эффективное управление Национальной энергосистемой и опережающее развитие электрических сетей. Для достижения стратегической цели обеспечивается устойчивая работа энергетической системы республики, включая совершенствование технологий эксплуатации, технического обслуживания и ремонта, перехода от аналогового к цифровому принципу управления релейной защиты и противоаварийной автоматики, учета электрической энергии и связи и т.д. Для развития региональных электрических сетей производится обновление основных фондов за счет реконструкции и техническому перевооружению, использованию новой техники и технологий при новом строительстве, автоматизации подстанций, широкого внедрения микропроцессорной техники и т.д.

В современных ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» и ОАО «Электрические станции» стремятся снизить налоговую нагрузку, так как это напрямую влияет на их финансовый результат. Важно правильно выбрать подходящий режим налогообложения, который учитывал их интересы. Правильность отражения доходов и расходов при определении налоговой базы становится одной из главных задач в налоговом учете при расчетах организации с бюджетом по налогам. Своевременное начисление и оплата налогов для субъектов электроэнергетической отрасли Кыргызстана является одним из факторов, формирующих их репутацию, а также влияющих на возможность получения государственной поддержки. Методика налогового учета расчетов по налогам зависит от механизма действия конкретного налога, и в первую очередь от объекта налогообложения и источника налога. Так, ниже в таблице 2.3 приведены сведения ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» по налоговым отчислениям за 2019- 2023 год.

Таблица 2.4. - Сведения о налоговых отчислениях ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» за 2019- 2023 годы в тыс. сом. (анализ добавить)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Виды налогов | 2019 г. | 2020 г. | 2021 г. | 2022 г. | 2023 г. |
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Всего: | 414178,10 | 366830,10 | 354685,70 | 479331,30 | 813772,70 |
|  | в том числе |  |  |  |  |  |
| 1 | Подоходный налог | 14325,80 | 13610,10 | 13788,90 | 14703,20 | 26378,50 |
| 2 | Налог на прибыль | -31293,80 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 3 | НДС | 417691,50 | 341062,00 | 327107,30 | 450587,30 | 747145,70 |
| 4 | НДС –ЕАЭС | 12047,80 | 6792,20 | 6751,10 | 11631,30 | 14326,80 |
| 5 | Акцизный налог | 89,30 | 124,60 | 0,00 | 0,00 | 34,40 |
| 6 | Роялти | 3,10 | 3,10 | 3,10 | 3,10 | 3,10 |
| 7 | Налог с продаж | 23,80 | 8,00 | 18,80 | 21,40 | 24365,10 |
| 8 | Налог на имущество | 1009,70 | 2975,30 | 3737,70 | 1759,60 | 1140,00 |
| 9 | Земельный налог | 209,10 | 2225,30 | 3249,10 | 597,20 | 341,90 |
| 10 | Прочие налоги и платежи | 71,80 | 29,50 | 29,70 | 28,20 | 37,20 |

Продолжение таблицы 2.4

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Абсолютный прирост | | | | Темп роста в процентах | | | | Темп прироста | | | |
| 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| -47348,00 | -12144,40 | 124645,60 | 334441,40 | 88,57 | 96,69 | 135,14 | 169,77 | -11,43 | -3,31 | 35,14 | 69,77 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| -715,70 | 178,80 | 914,30 | 11675,30 | 95,00 | 101,31 | 106,63 | 179,41 | -5,00 | 1,31 | 6,63 | 79,41 |
| 31293,80 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -100,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| -76629,50 | -13954,70 | 123480,00 | 296558,40 | 81,65 | 95,91 | 137,75 | 165,82 | -18,35 | -4,09 | 37,75 | 65,82 |
| -5255,60 | -41,10 | 4880,20 | 2695,50 | 56,38 | 99,39 | 172,29 | 123,17 | -43,62 | -0,61 | 72,29 | 23,17 |
| 35,30 | -124,60 | 0,00 | 34,40 | 139,53 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 39,53 | -100,00 | 0,00 | 0,00 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| -15,80 | 10,80 | 2,60 | 24343,70 | 33,61 | 235,00 | 113,83 | 113855,61 | -66,39 | 135,00 | 13,83 | 113755,61 |
| 1965,60 | 762,40 | -1978,10 | -619,60 | 294,67 | 125,62 | 47,08 | 64,79 | 194,67 | 25,62 | -52,92 | -35,21 |
| 2016,20 | 1023,80 | -2651,90 | -255,30 | 1064,23 | 146,01 | 18,38 | 57,25 | 964,23 | 46,01 | -81,62 | -42,75 |
| -42,30 | 0,20 | -1,50 | 9,00 | 41,09 | 100,68 | 94,95 | 131,91 | -58,91 | 0,68 | -5,05 | 31,91 |

Источник: составлена автором на основании данных ГНС при МФКР [<https://sti.gov.kg/>]

Исследования показали, что по всем видам налогов в 2020 году по сравнению с 2019 годом абсолютный прирост снизился на -47348,00 тыс. сом, темп роста составил 88,57%, а темп прироста снизился по сравнению с 2019 годом на -11,43%. Такая же тенденция наблюдается в 2021 году по сравнению с 2020 годом, где абсолютный прирост снизился на 12144,40тыс.сом, темп роста за этот период составил 96,69%, темп прироста снизился на -3,31%. Начиная с 2022 года наблюдается тенденция к увеличению налоговых поступления в бюджет за счет ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана». Так в 2022 году по сравнению с 2021 годом абсолютны прирост составил 124645,60 тыс. сом, при этом темп роста и темп прироста составили, соответственно 135,14% и 35,14%. В 2023 году по сравнению с 2022 годом абсолютный прирост составил 334441,40 тыс. сом, темп роста составил169,77%, а темп прироста, в свою очередь 69,77%. Это очень высокий показатель за последние годы.

Как уже было отмечено выше, около 90% налоговых поступлений составляет налог на добавленную стоимость. В 2020 и 2021 гг. по сравнению с предыдущими годами наблюдается снижения всех налоговых показателей. Так, в 2020 году по сравнению с 2019 годом абсолютный прирост снизился на -76629,50тыс. сом, темп роста составил 81,65%, а темп прироста снизился по сравнению с 2019 годом на -18,35%. Такая же тенденция наблюдается в 2021 году по сравнению с 2020 годом, где абсолютный прирост снизился на -13954,70тыс.сом, темп роста за этот период составил 95,91%, темп прироста снизился на -4,09%. в 2022 году по сравнению с 2021 годом абсолютны прирост составил 137,75тыс сом, при этом темп роста составил 137,75% и 37,75%. В 2023 году по сравнению с 2022 годом абсолютный прирост составил 296558,40тыс.сом, темп роста составил 165,82%, а темп прироста, в свою очередь 65,82%.

Как известно, качество системы налогообложения проявляется через ее эффективность. Состояние налоговой системы государства определяется во многом национальными, историческими, экономическими условиями развития страны, поэтому выделить наиболее эталонные характеристики для ее оценки довольно сложно, но говорить об общих характеристиках и наметившихся тенденциях развития налоговых систем развитых стран имеет смысл. В государствах с рыночной экономикой общественное мнение уделяет большое внимание вопросам государственных расходов и налогообложения, так как известно, что потребительские, инвестиционные и внешнеторговые решения предпринимателей и хозяйственных субъектов основываются на частном интересе и полученные итоги этих решений могут привести к спаду и инфляции. Правительство же, напротив, является определенным регулятором как экономики, так и общественного развития в целом, поэтому при известных ограничениях правительственные решения относительно расходов и взимания налогов могут быть скорректированы так, чтобы повлиять на увеличение общего благосостояния. Для определения основных направлений исследования эффективности налогообложения надо остановиться, прежде всего, на самом понятии эффективности и эффекта. Под экономическим эффектом понимается увеличение объемов производства, объемов потребления, величины налоговых поступлений, снижение затрат в производстве. Под социальным эффектом понимается качество и уровень жизни, дальнейший рост благосостояния всех членов общества, рост культуры, увеличение свободного времени и т.д., а также достижение политических и других целей. Экономическая эффективность характеризуется отношением экономического эффекта к понесенным для его достижения затратам. Экономическая эффективность налогообложения основывается на всей системе налоговых отношений и уровне развития производительных сил каждого данного способа развития экономики в процессе удовлетворения материальных потребностей в обществе.

Рисунок 2.5. Налоговые поступления ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» за 2019-2023 гг. (тыс. сом)

Источник: составлен автором на основании данных ГНС при МФКР [<https://sti.gov.kg/>]

На сегодняшний день, налоги лишь частично выполняют функцию регулятора производства. Все более четко проявлялась фискальная функция налогов при одновременном сокращении темпов прироста налоговых поступлений и росте бюджетного дефицита. К серьезным недостаткам налогового режима, ухудшающим инвестиционный климат в Кыргызстане, повышающим уровень теневой экономики следует отнести его несовершенство. Несовершенство налогового законодательства приводило в последние годы к ухудшению инвестиционного климата, неэффективности производства и бизнеса, массовому уклонению предприятий и граждан от налогов, развитию теневого сектора экономики.

Экономические преобразования предприятий и организации требовали системного решения, назрела необходимость принятия мер по восстановлению нарушенного принципа единства налоговой системы, предусматривающие институциональные реформы в налоговой сфере, нацеленные на улучшение администрирования всей налоговой системы и стимулирование экономической деятельности в нашей республике. Нестабильность налоговой политики, как и политики экономической, предопределяется сегодня общей политической нестабильностью. Налоги как очень мощное орудие могут сыграть свою роль в стабилизации экономики и финансов только в случае целенаправленного и дозированного использования. Но для создания такой политики необходимо определить место налогов в механизме стабилизации.

Опыт нескольких лет реформ (с 2020 по 2024 гг.) привел к пониманию того, что перспективы становления рыночной экономики находятся в жесткой зависимости от успехов развития каждого предприятия. Необходимо уделять особое внимание вопросам легализации неформального сектора. Теневая экономика негативно влияет на налоговую и социальную базу, создает несправедливую конкуренцию для зарегистрированных предприятий, ведет к порочному кругу взаимного увеличения налогового бремени и теневого сектора, искажает официальную статистику, что в конечном итоге, приводит к принятию неэффективных решений в области налоговой политики.

Таблица 2.5. - Сведения о налоговых отчислениях ОАО «Электрические станции» за 2019- 2023 годы в тыс. сом

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Виды налогов | 2019 г. | 2020 г. | 2021 г. | 2022 г. | 2023 г. |
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  | всего: | 466 651,10 | 357 509,50 | 656 257,10 | 777 499,30 | 736 566,80 |
|  | в том числе |  |  |  |  |  |
| 1 | Подоходный налог | 15500,00 | 15200,00 | 15100,00 | 15800,00 | 18730,00 |
| 2 | Подоходный налог лиц-нерезидентов | 0 | -75000,00 | 1300,00 | 200,00 | 250,00 |
| 3 | Налог на прибыль | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 4 | НДС | 343391,80 | 363000,00 | 457326,90 | 605648,9 | 380371,90 |
| 5 | НДС -ЕАЭС | 157389,20 | 48076,70 | 168365,90 | 147334,7 | 306714,50 |
| 6 | НДС, удерж. налог. агентом | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 367,5 | 3064,90 |
| 7 | Акцизный налог | 124,40 | 56,30 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 8 | Налог с продаж | -50771,90 | 26,10 | 0,00 | 0,00 | 27000,00 |
| 9 | Налог на имущество | 560,00 | 1796,40 | 4677,30 | 2641,3 | 362,10 |
| 10 | Земельный налог | 68,90 | 4080,10 | 9687,00 | 5501,9 | 48,40 |
| 11 | Прочие налоги и платежи | 388,70 | 273,90 | -200,00 | 5,00 | 25,00 |

Источник: составлена автором на основании данных ГНС при МФКР [<https://sti.gov.kg/>]

Продолжение таблицы 2.5

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Абсолютный прирост | | | | Темп роста в процентах | | | | Темп прироста | | | |
| 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| -109 141,60 | 298 747,60 | 121 242,20 | -40 932,50 | 76,61 | 183,56 | 118,47 | 94,74 | -23,39 | 83,56 | 18,47 | -5,26 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| -300,00 | -100,00 | 700,00 | 2 930,00 | 98,06 | 99,34 | 104,64 | 118,54 | -1,94 | -0,66 | 4,64 | 18,54 |
| -75 000,00 | 76 300,00 | -1 100,00 | 50,00 | 0,00 | -1,73 | 15,38 | 125,00 | 0,00 | -101,73 | -84,62 | 25,00 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 19 608,20 | 94 326,90 | 148 322,00 | -225 277,00 | 105,71 | 125,99 | 132,43 | 62,80 | 5,71 | 25,99 | 32,43 | -37,20 |
| -109 312,50 | 120 289,20 | -21 031,20 | 159 379,80 | 30,55 | 350,20 | 87,51 | 208,18 | -69,45 | 250,20 | -12,49 | 108,18 |
| 0,00 | 0,00 | 367,50 | 2 697,40 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 833,99 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 733,99 |
| -68,10 | -56,30 | 0,00 | 0,00 | 45,26 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -54,74 | -100,00 | 0,00 | 0,00 |
| 50 798,00 | -26,10 | 0,00 | 27 000,00 | -0,05 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -100,05 | -100,00 | 0,00 | 0,00 |
| 1 236,40 | 2 880,90 | -2 036,00 | -2 279,20 | 320,79 | 260,37 | 56,47 | 13,71 | 220,79 | 160,37 | -43,53 | -86,29 |
| 4 011,20 | 5 606,90 | -4 185,10 | -5 453,50 | 5 921,77 | 237,42 | 56,80 | 0,88 | 5 821,77 | 137,42 | -43,20 | -99,12 |
| -114,80 | -473,90 | 205,00 | 20,00 | 70,47 | -73,02 | -2,50 | 500,00 | -29,53 | -173,02 | -102,50 | 400,00 |

Источник: составлена автором на основании данных ГНС при МФКР [<https://sti.gov.kg/>]

Результаты исследования показывают, что основная часть поступлений в бюджет от ОАО «Электрические станции» приходится на НДС (90%), подоходный налог (примерно 3-3,5%) и налог с продаж (2-3%). Диссертационные исследования свидетельствуют о том, что по всем видам налогов в 2020 году по сравнению с 2019 годом абсолютный прирост снизился на -109 141,60тыс. сом, темп роста составил 76,61%, а темп прироста снизился по сравнению с 2019 годом на -23,39%. А в 2021 году по сравнению с 2020 годом наблюдается повышение этих налоговых показателей. Так, абсолютный прирост увеличился на 298 747,60тыс.сом, темп роста за этот период составил 183,56%, темп прироста составил 83,56%. В 2022 году по сравнению с 2021 годом абсолютный прирост составил 121 242,20тыс сом, при этом темп роста и темп прироста составили, соответственно 118,47% и 18,47%. В 2023 году по сравнению с 2022 годом абсолютный прирост снизился и составил 40 932,50тыс.сом, темп роста составил 94,74%, а темп прироста, в свою очередь снизился на -5,26%. По подоходному налогу в 2020 году по сравнению с 2019 годом абсолютный прирост снизился на -300,00тыс. сом, темп роста составил 98,06%, а темп прироста снизился по сравнению с 2019 годом на -1,94%. Такая же тенденция наблюдается в 2021 году по сравнению с 2020 годом, где абсолютный прирост снизился на -100,00тыс.сом, темп роста за этот период составил 99,34%, темп прироста снизился на -0.66%. В 2022 году по сравнению с 2021 годом абсолютный прирост составил 700,00 тыс. сом, при этом темп роста составил 104,64% и 4,64%. В 2023 году по сравнению с 2022 годом абсолютный прирост составил 2 930,00тыс.сом, темп роста составил 118,54%, а темп прироста, в свою очередь 18,54%.

Значительную часть налоговых отчислений ОАО «Электрические станции» составляет налог на добавленную стоимость. Как уже было отмечено выше, около 90% налоговых поступлений составляет налог на добавленную стоимость. В 2020 году. по сравнению с 2019 годом наблюдается увеличение НДС на сумму 19 608,20 тыс. сом, а темп роста составил105,71%, а темп прироста, в свою очередь 5,71%. Такая же тенденция наблюдается в 2021 году по сравнению с 2020 годом, где абсолютный прирост составил 94 326,90тыс.сом, темп роста за этот период составил 125,99%, темп прироста увеличивается на 25,99%. В 2022 году по сравнению с 2021 годом абсолютный прирост составил 148 322,00тыс сом, при этом темп роста составил 132,43%, а темп прироста увеличивается на 32,43%. В 2023 году по сравнению с 2022 годом абсолютный прирост уменьшается и составляет -225 277,00тыс.сом, темп роста составил 62,80%, а темп прироста, в свою очередь 37,20%.

Говоря об эффективности применяемой системы налогов, необходимо рассматривать ее во взаимосвязи с рыночным хозяйствованием, акцентируя внимание не только на энергетическую отрасль, но и на экономические субъекты данной отрасли. Исходя из показателей и графиков ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» и ОАО «Электрические станции» можно отметить почти равные общие налоговые доходы за 2023 год. По графику за последние 5 лет у ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» можно отметить положительный рост налоговых выплат, а у ОАО «Электрические станции» последний год можно отметить отрицательный рост выплат.

В Кыргызской Республике налоговая система стремится максимизировать доходы государственного бюджета, что может привести к увеличению налогового бремени на производство. Несмотря на необходимость выполнения всех социальных обязательств со стороны государства, это создаёт риски для экономического развития, потому как чрезмерная налоговая нагрузка может сдерживать инвестиции и производственную активность.

Приоритет бюджета перед производством в условиях неразвитого производства может привести к замедлению экономического роста и уменьшению доходов бюджета в долгосрочной перспективе. Для улучшения экономической ситуации в Кыргызской Республике может потребоваться реформирование налоговой системы, направленное на создание стимулов для инвестиций и поддержки производства.

Снижение налоговых ставок, предоставление налоговых льгот для инвестиций в производство и разработка механизмов государственной поддержки убыточных предприятий могут стать частью такой реформы. Это поможет создать условия для привлечения новых инвестиций, расширения производства и освоения новых технологий, что в конечном итоге будет способствовать устойчивому экономическому развитию страны.

С позиции ряда экспертов для реформирования налоговой системы Кыргызской Республики в целях стимулирования инвестиционной активности и развитие производственной деятельности необходимо опираться на следующие константы:

1. Исключение из налогооблагаемой базы капиталов, используемых в производстве, в том числе реинвестируемую прибыль.
2. Отказ от налогов на импорт технологического оборудования и комплектующих, что может стимулировать модернизацию производства.
3. Прекращение прямой государственной помощи в тех сферах экономики, где она не является необходимой, чтобы избежать конкуренции с частным капиталом.
4. Реформирование пенсионной системы и государственного управления в направлении снижения социальной нагрузки на бюджет и повышения эффективности последнего.

Эти меры могут способствовать созданию более благоприятной налоговой среды для бизнеса и инвесторов, что, в свою очередь, может ускорить экономическое развитие страны. Однако такая трансформация требует тщательного анализа и планирования, чтобы обеспечить её успешную реализацию и достижение желаемых результатов. Важно, также, принимать во внимание социальные последствия налоговых реформ и стремиться к балансу между стимулированием производства и обеспечением социальной защиты населения.

Таким образом, вышесказанное позволяет сделать вывод, что налоговая система играет ключевую роль в стабилизации экономики и выступает весьма значимым фактором социально-экономического развития страны. Результативная и эффективная налоговая система должна уравновешивать потребности государства в доходах с интересами налогоплательщиков, а также способствовать экономическому росту и общественному развитию.

Новый Налоговый кодекс, который вступил в силу с 1 февраля 2022 года, предусматривает снижение ставок косвенных налогов (НДС с 20% до 12%; налог на автодороги (0,8%), налог на платные услуги населению (4%), ликвидацию ЧС (1,5%) объединены в налог с продаж (от 1,5 до 3,5%), что представляется шагом в правильном направлении. Вместе с тем анализ показывает, что данные меры могут быть недостаточными. Для формирования благоприятной налоговой среды, которая будет способствовать росту бизнеса и экономическому развитию, могут потребоваться дополнительные изменения в налоговой политике.

Эффективная налоговая реформа должна учитывать не только ставки налогов, но и общую налоговую нагрузку на предпринимателей, а также создавать стимулы для развития всех секторов экономики, включая те, которые имеют низкую рентабельность. Это может включать в себя дальнейшее снижение косвенных налогов, упрощение налоговой системы, и усиление мер по борьбе с теневой экономикой.

Налоговая система стран с переходной экономикой, в частности Кыргызской Республики, формировалась в сложных условиях. Несовершенство налоговой системы, форм и методов взимания налогов негативно сказывалось на развитии экономических отношений, а именно: спад производства обострил проблему мобилизации доходов в государственный бюджет; рост внешней задолженности вынудил власть сделать упор в политике налогообложения на достижение, главным образом, фискальных целей, что выразилось в чрезмерном изъятии доходов у налогоплательщиков и применении подавляющих производство методов исчисления и взыскания налогов; хаотически осуществленная приватизация лишила государство важнейших источников финансовых накоплений; распространение теневого сектора в экономике приобретает угрожающий характер, растут масштабы уклонения от налогов.

Однако менялась налоговая политика, менялась и сама экономическая ситуация в стране. За годы независимости страна не раз проводила налоговые реформы, не раз объявляла о снижении налогов. Так, в ходе первой реформы ставка налога на прибыль была уменьшена с 30 до 20%, позднее до 10%, которые сохранились до наших дней. В те годы большая часть государственного бюджета пополнялась за счет НДС, а налог на прибыль не приносил в государственный бюджет почти ничего. Видимо, это стало причиной снижения властями ставки именно этого налога, так как при этом бюджет страны не страдал. Иными словами, в ходе предыдущих налоговых реформ в стране всегда уменьшали ставку налога на прибыль. Прибыль, которую предприниматели не могли получить из-за того, что в виде косвенных налогов государство отбирало у предпринимателей львиную долю дохода. Эти снижения ставок налога на прибыль не имели никакого смысла, а скорее, выглядели как обман предпринимателей. Новый Налоговый кодекс, который вступил в силу с 1 февраля 2022 г., впервые предусматривает снижение количества и ставок косвенных налогов: НДС с 20% уменьшен до 12%; налог на платные услуги населению (4%), налог на автодороги (0,8%), ликвидацию ЧС (1,5%) объединены в налог с продаж (от 1,5 до 3,5%), акцизный налог остался без изменений. Однако анализ показывает, что этих мер недостаточно. До сих пор остаются неразумно высокими количество и ставки косвенных налогов. Они позволяют получить доход предпринимателям только при осуществлении бизнеса с очень высокой рентабельностью, а если рентабельность невысока (что наиболее часто встречается в жизни), то получить легальный доход при нынешних ставках налогов по-прежнему невозможно.

Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что по результатам аудиторского мероприятия в 2023 году, в Государственной налоговой службе отмечены возможные дополнительные источники пополнения республиканского бюджета на сумму 139 млрд 400 млн сом. Об этом говорится в годовом отчете о деятельности Счетной палаты за 2023 год.Из указанной суммы 79 млрд 400 млн сом рассматриваются как возможные резервы бюджета, связанные с теневой экономикой страны, имеются несоответствие данных Государственной налоговой службы и Национального статистического комитета, недопоступление налогов по актам налоговых проверок. [165]

Данные резервы рассчитаны с применением Методики прогнозирования, которая предусматривает взаимосвязь большинства налогов (сборов, платежей) с изменениями ВВП и корреляционную связь с другими экономическими показателями исходя из экономического содержания налога и налоговой базы, отобразившая наличие существенных резервов. Например, по подоходному налогу резервы рассчитаны методом регрессионного анализа, где в качестве базы использованы показатели денежных доходов населения и среднемесячной заработной платы.

Резервы по налогу на прибыль определены исходя из данных Нацстаткома о валовой добавленной стоимости и прибыли рентабельных предприятий в налогооблагаемых секторах экономики, результатов деятельности предприятий реального и финансового секторов экономики.

Резервы по налогу на добавленную стоимость определены по трем направлениям - индексация фактического объема 2021 года на номинальный темп роста ВВП; объема импорта, скорректированного на обменный курс; сводные показатели по данным налоговой статистики, проиндексированные на изменение макроэкономических показателей. Также в последние годы наблюдается тенденция к росту предоставляемых налоговых льгот и освобождений. Предоставленные налоговые льготы в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики для отдельных налогоплательщиков по итогам 2022 года оценочно составляют порядка 6,5% от ВВП или 60 млрд. сом.

За 2016 и 2022 годы эти налоговые льготы и освобождения оценочно возросли в 2 раза в диапазоне от 22,6 млрд. сом или 4,8% к ВВП до 60 млрд сом в 2022 году или 6,5% к ВВП. Проведенный анализ предоставленных налоговых льгот и освобождений за 2022 год показал, что наибольшую долю занимают налоговые льготы и преференции, предоставленные по НДС с долей 42,2% от всех льгот, далее НСП – 28,4%, подоходный налог – 21,5%, налог на прибыль – 6,5% и налог на имущество – 1,4%. [166]

С учетом вышеизложенного, Счетная палата рекомендовала межведомственной рабочей группе, созданной приказом Министерства экономики и коммерции от 14 августа 2023 года №106, детально изучить влияние предоставленных налоговых льгот на развитие экономики с дальнейшим устранением неэффективных налоговых льгот и ограничения сроков действия отдельных льгот с течением времени [166].

Таблица 2.6. – Резервы соответствующих бюджетов (млн. сом)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Субъект аудита | Выявлено | в % |
| 1 | Государственная налоговая служба при Министерстве финансов | 139 400,0 | 74,9 |
| 2 | Министерстве финансов (исполнение республиканского бюджета КР на 2022 г.) | 33 639,0 | 18,1 |
| 3 | Фонд обязательного медицинского страхования при Министерстве здравоохранения | 4 549,7 | 2,4 |
| 4 | ОАО “Кыргызалтын” | 4 490,5 | 2,4 |
| 5 | Мэрия города Бишкек | 2 669,5 | 1,4 |
| 6 | Государственное агентство по управлению государственным имуществом | 863,3 | 0,5 |
| 7 | Местные бюджеты | 303,6 | 0,2 |
| 8 | ГП “Национальная компания Кыргызтемиржолу” | 139,4 | 0,1 |
|  | **ИТОГО** | **186 055,0** | **100** |

Источник: [<https://m.akipress.org/>]

Рисунок 2.6 Резервы соответствующих бюджетов по по основным ведомствам за 2022 г. (в процентах)

Источник: [<https://m.akipress.org/> ]

Счетной палатой в 2023 году, в рамках проведенных аудиторских мероприятий, по результатам экспертно-аналитической деятельности, обозначены возможные дополнительные источники пополнения соответствующих бюджетов (резервы бюджета) в сумме 186 млрд. 55 млн. сом.  
Эти суммы не относятся к категории нарушений финансовой дисциплины, но при осуществлении определенных мероприятий могут быть мобилизованы в соответствующие бюджеты, поясняется в документе [166].

По результатам этих экспертно-аналитических мероприятий соответствующие рекомендации направлены в ЖогоркуКенеш, Кабинет министров, Министерству финансов и в другие государственные органы и хозяйствующие субъекты. [<https://m.akipress.org/>]

## **2.2 Анализ организации постановки налогового учета расчетов по налогам на доходы и подоходному налогу с физических лиц**

Вопросы методологических и организационно-методических аспектов налогового учета формирования и развития налогооблагаемой прибыли хозяйствующих субъектов в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности являются важнейшими объектами исследования, так как, налогооблагаемая прибыль становиться основным объектом диссертационного исследования. Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что в условиях рынка немаловажным вопросом является итоги работы за отчетный период. Чтобы ответить на вопрос: как сработала компания за период (или каков результат деятельности компании за рассматриваемый период) необходимо сравнить суммы доходов и расходов за данный период.

В соответствии с требованиями МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [22] основная деятельность должна быть отделена от неосновной, прочей деятельности. При этом доходы от основной деятельности не должны взаимозачитываться с расходами от основной деятельности, то есть доходы от основной деятельности должны быть представлены в отчете отдельно от расходов по основной деятельности. Что касается не основной деятельности, для представления в Отчете о прибылях и убытках допускается взаимозачет статей неосновных доходов и неосновных расходов, но, если по отдельности данные статьи значительны по размеру или характеру требуется в пояснительной записке раскрыть дополнительную развернутую информацию по данным статьям. Основной целью любого хозяйствующего субъекта является извлечение из своей деятельности высокой прибыли, поэтому основной задачей является увеличение доходов, снижение расходов. Доходы - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшение обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников капитала. Признание доходов осуществляется согласно МСФО 18 Доход [22]. Доход включает только валовые поступления экономических выгод, полученных компанией или подлежащих получению на ее счет***.*** Суммы, инкассированные от имени третьей стороны, такие как налог с продаж, налог на добавленную стоимость, акциз не являются экономическими выгодами, поступающими в компанию, и не ведут к увеличению собственного капитала. Они исключаются из дохода. При определенных договорных отношениях (комиссионная торговля, посреднические операции) валовая выручка, полученная посредником, включает суммы, собираемые от имени доверителя, которые не ведут к увеличению капитала компании и не учитываются в составе дохода. Доходом признается только сумма комиссионных. Доход должен измеряться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению возмещения, с учетом суммы любых скидок с продаж, предоставляемых компании. Доход признается только тогда, когда: - компания выполнила объем работ, дающий ей право на получение дохода в соответствии с условиями контракта, то есть доход заработан; - товары или услуги, или другие виды активов проданы за денежные средства или в обмен на не денежные ресурсы, то есть доход реализован.

Доход признается в том случае, когда вероятен будущий приток экономической выгоды и эти выгоды могут быть надежно измерены. Однако, когда неопределенность возникает по поводу получения суммы, уже включенной в доход, неполученная сумма или сумма, возмещение которой перестает быть вероятным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанного дохода. Доходы и расходы, относящиеся к одной и той же операции или какому-либо событию, признаются одновременно; этот процесс называется соотнесением доходов и расходов. Как правило, компания может надежно измерить расходы, если уже были выполнены другие условия для признания дохода. Доход от продажи товаров должен признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные условия: - компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары; - компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары; - сумма дохода может быть надежно измерена; - существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, будут получены компанией; - понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надежно измерены. Метод процентного выполнения, используемый для признания доходов, предполагает, что доходы отображаются в том же отчётном периоде, в котором происходит оказание услуг. Этот метод основан на принципе соответствия доходов и расходов, и включает в себя следующие подходы:

1. Конкретное выполнение – доход признаётся по мере выполнения каждого конкретного этапа работ.
2. Пропорциональное выполнение – доход распределяется пропорционально объёму уже выполненных работ.
3. Завершенное выполнение – доход признается только после полного завершения работ.

Метод пропорционального выполнения позволяет признавать доходы от услуг, которые оказываются на протяжении нескольких отчётных периодов. Этот метод особенно актуален для долгосрочных контрактов, где услуги оказываются поэтапно, и каждый этап может занимать значительное время. Согласно методу пропорционального выполнения, доход признается в соответствии с долей выполненной услуги.

Для различных видов услуг пропорциональное измерение дохода от последних осуществляется по-разному, а именно:

1. **Одинаковые этапы предоставления услуг –** при этом подходе доход признается равномерно по каждому этапу, если этапы услуг являются одинаковыми по объему и стоимости. Это упрощает расчет дохода, так как каждый этап считается равноценным вкладом в общий проект.
2. **Неодинаковые этапы предоставления услуг** – в случае, когда этапы услуг различаются, доход признается пропорционально прямым издержкам, понесенным на каждом этапе. Это означает, что доход отражается в зависимости от стоимости ресурсов, затраченных на выполнение каждого конкретного этапа.

Когда доход от услуг считается заработанным только после полного завершения серии этапов исполнения, применяется метод завершенного исполнения. Этот метод часто используется, когда невозможно надёжно оценить исход контракта до его окончания или когда заключительный этап имеет решающее значение для успешного исполнения всего контракта.

Что касается признания доходов по процентам, лицензионным платежам и дивидендам, то они обычно признаются по мере их начисления, независимо от метода учета дохода от услуг. Проценты признаются по мере их начисления в соответствии с условиями договора, лицензионные платежи – по мере выполнения условий лицензионного соглашения, а дивиденды – когда право на их получение становится окончательным.

Компания должна раскрывать в финансовой отчетности:

* учетную политику, принятую для признания доходов, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций по оказанию услуг;
* сумму каждой значительной статьи дохода, признанной в течение периода от реализации товаров, предоставления услуг, процентов, лицензионных платежей, дивидендов;
* сумму дохода, возникающего от обмена товаров или услуг.

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками капитала. Существенная характеристика расходов заключается в том, что они должны происходить одновременно с процессом получения доходов компанией. Затраты, которые не классифицируются как расходы, могут рассматриваться либо как активы (с вероятным получением в будущем экономических выгод), либо как потери (без получения экономических выгод), либо как выплаты владельцам причитающейся им доли капитала. Расходы признаются одновременно с уменьшением актива или увеличением обязательств. Расходы признаются только на базе прямого сравнения между понесёнными затратами и фактическими статьями доходов. Принято разделять расходы или по их функциям, или по их характеру. Расходы по функциям группируются исходя из цели использования тех или иных ресурсов в ходе повседневной деятельности компании. Принято определять три функции расходов:

1. функция – «Себестоимость реализованных товаров и услуг» определяет, что использовала компания, чтобы осуществить непосредственно процесс продажи; другими словами, что было продано (товар, услуга, готовая продукция и т.п.)
2. функция – «Расходы по реализации» определяет, что использовала компания, чтобы обеспечить процесс продажи (содержание магазинов, складов готовой продукции или товаров, использование труда продавцов, реклама и т.п.)
3. функция «Административные и общие расходы» определяет, что использовала компания для осуществления руководства деятельностью компании (труд административно-управленческого персонала, содержание офиса, обслуживающий персонал и т.п.).

Выбор формы представления финансовых результатов зависит от множества факторов, а также от характера деятельности субъекта хозяйствования. При формировании отчёта о прибылях и убытках метод начисления используется для отображения выручки и иных доходов, а также расходов. Этот метод обеспечивает, что доходы и расходы признаются в том периоде, когда они фактически произошли, вне зависимости от времени поступления или выплаты денежных средств. Таким образом, выручка отражается в момент, когда возникают обязательства у потребителей по оплате продукции или услуг, что обычно совпадает с моментом отгрузки или предоставления услуг. Метод обязательств для учёта налога на прибыль представляется значимой частью финансового учёта. Метод обязательств может быть применён двумя способами:

- по балансу;

- по отчёту о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - это прибыль (убыток) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой налоги на прибыль подлежат уплате (возмещению). Текущий налог на отчётную дату должен отображаться как обязательство, а переплаченные налоги – как актив в виде "Налогов, оплаченных авансом". Различия между МСФО и Налоговым Кодексом КР действительно приводят к разнице между учётной и налогооблагаемой прибылью. Эта разница возникает из-за различий в признании доходов и расходов. Например, бухгалтерский доход по дивидендам не облагается налогом на прибыль согласно НК КР, в то время как бухгалтерские расходы по штрафам не допускаются в качестве вычета при налогообложении. Это означает, что для расчёта налогооблагаемой прибыли необходимо произвести корректировки: 1) исключение некоторых бухгалтерских доходов и расходов, которые не учитываются при налогообложении; 2) добавление определённых доходов и расходов, которые должны быть учтены при налогообложении; 3) совпадение части бухгалтерских доходов и расходов с налогооблагаемыми, где корректировки не требуются.

Эти корректировки важны для точного отображения налоговых обязательств предприятия и его финансового состояния. Они также помогают обеспечить конгруэнтность налоговому законодательству и предотвращают возможные налоговые риски. Важно, чтобы субъект хозяйствования осуществлял точный учёт и планировал свои налоговые обязательства, учитывая эти различия. Следует отметить, также, что существующие разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью неодинаковы по своему воздействию на налоги: часть из них не имеет налоговых последствий на будущие периоды, такие разницы принято называть постоянными разницами. Иные разницы, которые образуются в отчётном периоде, будут воздействовать на определение бухгалтерских и налоговых в будущих периодах, такие разницы принято называть временными разницами (например, расходы по созданию резерва на безнадежные долги – не вычет, однако, списание фактических безнадежных долгов за счет резерва - не расход, но вычет: рано или поздно вся сумма начисленных расходов по созданию резерва будет принята в качестве вычетов при списании безнадежных долгов, следовательно, расхождение бухгалтерских расходов по созданию резерва и вычетов для налогообложения носят временный характер). МСФО 12 "Налог на прибыль" требует учитывать налоговые эффекты временных разниц, которые детерминируют возникновение отсроченных налоговых активов и обязательств. Эти временные разницы возникают из-за различий в признании доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета. Разделы 2400 и 4300 в плане счетов рекомендуется использовать для их учёта [16].

Предпосылкой для законодательного выделения налогового учета и налогового анализа как учетно-аналитической системы стал Закон Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где в ст.175;181 отмечается, что «налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых предусмотрены различные условия налогообложения, обязаны вести налоговый учет», [15] и, соответственно, налоговый анализ, демонстрирующие реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта и отражающие властное предписание государства, относительно порядка учета доходов и расходов, а также порядка формирования налогооблагаемой базы.

Методология бухгалтерского учета и содержание финансовой отчетности определяются основными идеями (принципами), на основе которых и ведется учет. Каждый принцип оказывает определенное влияние на данные отчетности, повышая или понижая привлекательность хозяйствующего субъекта. В этом и есть причина разделения учета на сферы финансового, налогового, управленческого учета. Принципы, лежащие в основе каждого из них, различаются, а, следовательно, различна и информация, предоставляемая каждым из них. Понять насколько отчетность информативна для отдельного пользователя, возможно только через знание этих принципов. Попытаемся определить базовые основы (принципы) налогового учета и проследить, как они соотносятся с принципами бухгалтерского (финансового) учета.

Говоря о методологических принципах, нужно помнить три основных момента:

- каждый принцип самостоятелен по своей сути и предполагается, что каждый из них должен применяться последовательно от одного отчетного периода к другому;

- часто одновременное следование нескольким принципам становится невозможно ввиду принципиальных методологических различий между ними, и это зачастую создает некоторые сложности для бухгалтера (особенно в таких случаях, когда необходимо проявить свое профессиональное суждение);

- так как каждый принцип определенным образом влияет на отчетность и принципы могут вступать в противоречия друг с другом, необходимо очень внимательно подходить к анализу представленной отчетной информации.

Каждый факт хозяйственной жизни имеет несколько информационных слоев, основными из которых являются слои экономического и юридического содержания. Эти два слоя могут совпадать, но это бывает крайне редко. Современная практика ведения бухгалтерского учета в Кыргызской Республике в соответствии с МСФО приоритетным делает юридическое содержание фактов, что и лежит в основе принципа имущественной обособленности. В соответствии с методологией в активе баланса отражается имущество, которое принадлежит предприятию на праве собственности. Это справедливо при оценке платежеспособности предприятия, так как нам важно определить тот объем средств, которым предприятие может погасить свои долги в будущем. Но ведь доход предприятию может приносить и арендованное имущество, что делает недостоверными показатели рентабельности и финансового левериджа (соотношения собственных и заемных средств предприятия).

Принцип имущественной обособленности самым тесным образом связан с гражданским законодательством: речь идет о такой гражданско-правовой характеристике юридического лица, как самостоятельная имущественная ответственность. Согласно ст. 415;416;417;418 Гражданского кодекса Кыргызской Республики от 5 января 1998 года (в редакции от 5 октября 2023 г. №185) юридическое лицо отвечает по своим обязательствам принадлежащим ему на праве собственности имуществом [1]. Если иное не предусмотрено в законе или в учредительных документах, ни учредители, ни участники юридического лица не отвечают по его долгам, и точно так же юридическое лицо не отвечает по долгам учредителей (участников). Таким образом, демонстрируемая в пассиве баланса организации кредиторская задолженность — это долги юридического лица, от имени которого составлен баланс.

Немного иначе ситуация выглядит с точки зрения налогового учета. Многие руководители компаний считают, что самый простой способ закрыть предприятие (если возникла такая необходимость) — это вообще перестать что-либо делать. Следовательно, возникает некое противоречие с принципом имущественной обособленности в том его виде, в котором он рассматривается в рамках бухгалтерского учета. Кроме того, данный принцип вступает в противоречие с принципом приоритета содержания над формой, но об этом речь пойдет далее.

Требование непротиворечивости. В бухгалтерском учете данное требование направлено на то, чтобы данные синтетического и аналитического учета совпадали. В налоговом учете значимость непротиворечивости очень большая. Этот принцип тесно связан с принципом документирования, который был упомянут ранее. Так как основанием записи в налоговых регистрах служит первичный документ, то между данными регистра и документа не должно быть расхождений.

Требование рациональности. Данное требование актуально для обоих видов учета и подразумевает под собой соответствие затрат на ведение учета с размерами организации, результатами ее деятельности и теми выгодами, которые она хочет получить. В отличие от остальных допущений и требований оно носит иной характер — организационный. Государство и налоговые органы, прежде всего, интересует правильность исчисления налогов и сборов и их своевременная уплата. Если руководство предприятия решило реализовать какую-либо налоговую схему (имеются в виду законные схемы снижения налогового бремени), то оно должно соотнести расходы на реализацию такой схемы с теми выгодами, которые она принесет.

Итак, вернемся к налоговому учету. Рассмотрим организацию учета подоходного налога. Налоговой базой по подоходному налогу является доход, исчисляемый как разница между совокупным годовым доходом, полученным налогоплательщиком за налоговый период, уменьшенным на сумму необлагаемого дохода, и вычетами, предусмотренными настоящим разделом, если иное не предусмотрено настоящим разделом. Если размер заработной платы, выплачиваемой работодателем за отработанный календарный месяц, не превышает размера минимального расчетного дохода, установленного в соответствии с настоящей статьей, в качестве налоговой базы принимается сумма минимального расчетного дохода. Минимальный расчетный доход в месяц на следующий календарный год определяется по районам и городам Кыргызской Республики в размере 60 процентов среднемесячной заработной платы работников за предыдущий год на основании данных статистического органа в порядке, устанавливаемом Кабинетом Министров.

Документами налогового учета являются:

1) первичный учетный документ, включая справку бухгалтера. Первичным учетным документом признается документ, подтверждающий дату, размер и характер дохода или расхода, а также участников сделки, наименование и подписи должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

2) регистры налогового учета. Регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета, для отражения в расчете налоговой базы.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и/или на любых других носителях.

3) расчет налоговой базы. Формы регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

* наименование регистра;
* период и дата составления;
* измерители операции в натуральном и/или в денежном выражении;
* наименование хозяйственных операций;
* подпись и расшифровка подписи лица, ответственного за составление указанных регистров;
* Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

4) налоговая отчетность.

К совокупному годовому доходу налогового периода относятся все виды доходов, полученных налогоплательщиком в этом налоговом периоде, как в денежной, так и в натуральной форме, в форме работ, услуг. Доход, ожидаемый к получению, но не полученный фактически, не является доходом и не включается в состав совокупного годового дохода.Нераспределенная прибыль банка, направленная на увеличение уставного капитала, без выплаты дивидендов, не является выплатой дохода и не влечет возникновения налогового обязательства.

Налогоплательщиком подоходного налога является:

1) физическое лицо, являющееся гражданином Кыргызской Республики, получающее доход;

2) физическое лицо-резидент, не являющееся гражданином Кыргызской Республики, но имеющее вид на жительство в Кыргызской Республике или статус кайрылмана, получающее доход;

3) физическое лицо-резидент, не являющееся гражданином Кыргызской Республики и не имеющее вид на жительство или статус кайрылмана, получающее доход из источников в Кыргызской Республике;

4) физическое лицо-нерезидент, не являющееся гражданином Кыргызской Республики, получающее доход из источника в Кыргызской Республике.

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в соответствии с законодательством Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете» и Налоговым Кодексом КР. Первичным налоговым документом для определения дохода и вычетов признается документ, подтверждающий величину дохода, а также величину и характер расхода, включая счет-фактуру, кассовый и товарный чек, закупочный акт и регистры, оформленные в соответствии с законодательством Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете» [6].

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями законодательства Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете», предприятие самостоятельно дополняет применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

На нашем примере по предприятию ОАО «Национальные электрические сети Кыргызстана» предприятие входит в число крупных налогоплательщиков. Расчет и оплата по всем налогам в предприятии ведется строго по действующему на территории Кыргызской Республики Налоговому Кодексу. Ввиду того, что у предприятия имеется филиалы по всей Республике начиная с 2010 года кроме налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, оплачиваются и сдаются по месту регистрации.

Физическое лицо, являющийся гражданином Кыргызской Республики, а также физическое лицо, не являющийся гражданином Кыргызской Республики, который имеет доход на территории Кыргызской Республики, обязан платить подоходный налог в бюджет. Предприятие ОАО «Национальные электрические сети Кыргызстана» в соответствии с Налоговым Кодексом Кыргызской Республики подоходный налог удерживается с заработной платы сотрудника и после расчета заработной платы оплачивается путем перечисления с расчетного счета предприятия. При этом на предприятии составляется следующая запись:

*Проводка при начислении подоходного налога:*

*Дебет 3520 «Начисленная заработная плата»*

*Кредит3420 «Подоходный налог на доходы с физических лиц»*

*Проводка при оплате подоходного налога:*

*Дебет 3420 «Подоходный налог на доходы с физических лиц»*

*Кредит 1203 «Денежные средства в банке»*

Ставка подоходного налога устанавливается в размере 10 процентов, ставка подоходного налога устанавливается в размере 5 процентов для наемных работников. Исчисление подоходного налога производится путем умножения налоговой базы по подоходному налогу на ставку подоходного налога. Налогоплательщик подоходного налога производит окончательный расчет и уплачивает подоходный налог до даты представления единой налоговой декларации, установленной Законом Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики» [15]. Сумма подоходного налога налогоплательщика, исходя из минимального расчетного дохода является окончательной и не подлежит пересчету.

Подоходный налог уплачивается по месту учета и/или учетной регистрации налогоплательщика. Выплата дохода физическому лицу, состоящему с источником дохода в трудовых отношениях, приводит к возникновению у работодателя обязанности налогового агента как у источника дохода. Если для исчисления суммы подоходного налога необходимы документы, подтверждающие право на вычет и освобождение от налога, и налогоплательщик не предоставил эти документы, налоговый агент исчисляет сумму подоходного налога без учета указанного вычета и освобождения.

Если налогоплательщик представит документы, подтверждающие право на вычет и освобождение, влияющие на сумму подоходного налога за предыдущий год не позднее даты представления налоговым агентом единой налоговой декларации за этот год, налоговый агент обязан принять документы, произвести корректировку подоходного налога, а также выплатить налогоплательщику или удержать у него сумму разницы.

За годы, предшествующие предыдущему периоду с учетом срока исковой давности, корректировка подоходного налога осуществляется физическим лицом путем представления уточненной ЕНД за данные налоговые периоды в налоговый орган по месту налогового учета с приложением документов, подтверждающих его право на вычет и/или освобождение от подоходного налога. При расчете подоходного налога, уплачиваемого работодателем, налоговой базой является разница между суммой выплачиваемого дохода и суммой стандартных вычетов, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Если размер налоговой базы работника по подоходному налогу составил сумму меньшую, чем сумма минимального расчетного дохода:

1) размер налоговой базы по подоходному налогу принимается равным минимальному расчетному доходу, с которого удерживается подоходный налог налоговым агентом;

2) сумма подоходного налога, удерживаемая от минимального расчетного дохода, уплачивается работодателем:

а) из заработной платы работника - в размере подоходного налога, исчисленного от фактически рассчитанной налоговой базы;

б) из средств работодателя - в размере подоходного налога, исчисленного от разницы между минимальным расчетным доходом и фактически рассчитанной налоговой базы.

Для расчета налогового обязательства за текущий месяц налоговая база по подоходному налогу и сумма минимального расчетного дохода исчисляются работодателем нарастающим итогом за фактически отработанные работником месяцы с начала текущего налогового периода. При расчете размера подоходного налога, удерживаемого налоговым агентом, не учитывается доход, не облагаемый подоходным налогом.

Изучение существующей практики системы налогообложения в Кыргызской Республике свидетельствует от том, что важнейшим вопросом считается организация учета отложенных налоговых обязательств. Для обобщения информации об отложенных налоговых обязательствах по налогам для ОАО «НЭСК» определяемых методом обязательств рекомендуем использовать следующие синтетические счета, предложенные нами в первой главе диссертации:

3410 - Налог на прибыль

3420 - Подоходный налог к оплате

3430 - НДС к оплате

3440 - Акцизный налог

3442 - Роялти

3450 - Налог с продаж

3460 - Налог на имущество

3470 - Земельный налог

3490 - Прочие налоги.

2400 «Отсроченные налоговые требования» (долгосрочные отсроченные активы);

4300 «Отсроченные налоговые обязательства» (долгосрочные отсроченные обязательства).

На счетах 3410; 3420; 3430 и т.д. рекомендуется отражать краткосрочное обязательство в сумме текущего налога ОАО «НЭСК» по видам за отчетный период, начисленного к уплате в соответствии с требованиями налогового законодательства. Отложенные (отсроченные) налоговые требования или отложенные (отсроченные) налоговые обязательства возникают в связи с тем, что между бухгалтерской прибылью (чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налогов) и налогооблагаемой прибылью, как правило, существует разница, и по определенным причинам наличие такой разницы или части ее в последующих периодах приведет к увеличению или уменьшению текущего налогового обязательства по сравнению с налоговым обязательством, исчисленным на базе бухгалтерской прибыли.

Счет 2400 «Отсроченные налоговые требования» предназначен для отражения в учете отсроченных (отложенных) сумм налога на прибыль, которые должны быть возмещены в будущих периодах посредством уменьшения налоговых обязательств, определенных за соответствующие налоговые периоды на базе бухгалтерской прибыли.

Отсроченные налоговые требования могут возникнуть в результате, например:

а) наличия у субъекта на отчетную дату вычитаемых временных разниц - разниц между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой; или

б) при пролонгации налоговых убытков на будущие периоды; или

в) при прочих условиях, предусмотренных МСФО.

В соответствии с МСФО-12 отложенные налоговые требования должны признаваться тогда, когда существует вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли [23]. При первоначальном признании отсроченные налоговые требования отражаются:

Таблица 2.7. - Расчет отложенных налоговых обязательств ОАО «НЭСК», сом.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Содержание отложенных налоговых обязательств | Сумма | Корр. счетов | |
| Дт. | Кт. |
| Декабрь 2023 г. | Определена сумма отложенных налоговых обязательств (на основании налогового требования) | 124 650 | 2400 | 3410 |
| Декабрь 2023 г. | Признание отложенного налога в соответствии с МСФО 12 | 124 650 | 3410 | 4300 |
| Март 2024 г. | Определена окончательная сумма отложенного налога | 167 500 | 2400 | 3410 |
| Март 2024 г. | Заранее установленная сумма отложенного налога | 124650 | 2400 | 3410 |
| Март 2024 г. | Налог на прибыль к оплате | 42 850 | 9910 | 3410 |
| Март 2024 г. | В соответствии с МСФО 12 признаем налоговые обязательства | 42 850 | 3410 | 4300 |
| Март 2024 г. | Перечисление суммы налоговых обязательств в государственный бюджет | 167 500 | 4300 | 1210 |

Источник: составлена автором на основании Журнала регистрации хозяйственных операций ОАО «НЭСК»

Учитывая недостаточную изученность и разработанность отдельных вопросов формирования показателей об отложенных налоговых обязательствах и несовершенство нормативно-правовой базы, регулирующей порядок составления отчетности об отложенных налоговых обязательствах, мы рекомендуем для хозяйствующих субъектов электроэнергетической отрасли Кыргызской Республики ведомственную форму отчетности об отложенных налоговых обязательствах «Отчет об отложенных налоговых обязательствах». Внедрение рекомендуемой ведомственной формы отчетности способствует повышению аналитических возможностей финансовой отчетности, способствует улучшению оперативности получения информации об отложенных налоговых обязательствах и принятию своевременных и объективных управленческих решений. Хозяйствующие субъекты, руководствуясь МСФО поставлены перед составления отчетности в чрезвычайно тяжелые условия, которые не­сомненно окажут влияние на ее качественный уровень. МСФО инициирует ис­числение новых показателей налогообложения. Внедрение рекомендуемой ведомственной формы отчетности способствует повышению аналитических возможностей финансовой отчетности и принятию своевременных и объективных управленческих решений.

Таблица 2.8 - Отчет об отложенных налоговых обьязательств.

Ведомственная форма отчетности (рекомендуемая)

**Предприятие\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ по ОКПО**

**Форма собственности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_по ОКФС**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| п/п  № | Наименование показателей | Код стр. | Остаток на начало отчетного периода | Поступило в отчет  периоде | Израсход. в отч. периоде | | Остатки на конецотч. года |
|  | Краткосрочные обязательства-всего, в.т.ч.  Налоговые отчисления  Прочие |  |  |  |  | |  |
|  | Краткосрочные начисленные обязательства-всего в.т.ч.  Налог на прибыль  Подоходный налог к оплате  НДС к оплате  Акцизный налог  Роялти  Налог с продаж  Налог на имущество  Земельный налог  Прочие налоги |  |  |  |  | |  |
|  | Нераспределенная прибыль всего-в.т.ч.  Не распределенная прибыль прошлых лет  Не распределенная прибыль отч. года |  |  |  | |  |  |
|  | Непокрытый убыток –всего в.т.ч.  Непокрытый убыток прошлых лет  Непокрытый убыток отчетного года |  |  |  | |  |  |
|  | Целевые финансирования и целевые поступления  Резервы  Итого по разделам II |  |  |  | |  |  |

Источник: составлена автором

Предлагаемую форму следует заполнить на базе вторичных, обобщающих бухгалтерских регистров, а также данных соответствующих синтетических щитов. Методика выполнения рекомендуемой формы финансовой отчетности приводится в следующей таблице.

Таблица 2.9. - Методика составления рекомендованной формы

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| п/п  № | Наименование показателей | Код  стр | Остатки на началои конец отчетногопериода | Поступило в отчет периоде | Израсходов. в отч. периоде |
| 1. | Краткосрочные обязательства-всего |  |  |  |  |
|  | в.т.ч. |  |  |  |  |
|  | Налоговые отчисления |  | Сальдо сч. 3310 | КТ об 3310 | ДТ об 3310 |
|  | Прочие |  | Сальдо сч. 3320 | КТ об 3320 | ДТ об 3320 |
| 2. | Краткосрочные начисленные |  |  |  |  |
|  | обязательства-всего |  |  |  |  |
|  | в.т.ч. |  |  |  |  |
|  | Налог на прибыль |  | Сальдо сч. 3410 | КТ об 3410 | ДТ об 3410 |
|  | Подоходный налог к оплате |  | Сальдо сч. 3420 | КТ об 3420 | ДТ об 3420 |
|  | НДС к оплате |  | Сальдо сч. 3430 | КТ об 3430 | ДТ об 3430 |
|  | Акцизный налог |  | Сальдо сч. 3440 | КТ об 3440 | ДТ об 3440 |
|  | Роялти |  | Сальдо сч. 3442 | КТ об 3442 | ДТ об 3442 |
|  | Налог с продаж |  | Сальдо сч. 3450 | КТ об 3450 | ДТ об 3450 |
|  | Налог на имущество |  | Сальдо сч. 3460 | КТ об 3460 | ДТ об 3460 |
|  | Земельный налог |  | Сальдо сч. 3470 | КТ об 3470 | ДТ об 3470 |
|  | Прочие налоги |  | Сальдо сч. 3490 | КТ об 3490 | ДТ об 3490 |
| 3 | Нераспределенная прибыль отч. года |  | Сальдо сч. 5300 | КТ об 5300 | ДТ об 5300 |
| 4. | Непокрытый убыток - всего |  | Сальдо сч. 5300 | ДТ об 5300 | КТ об 5300 |
|  | В т.ч. |  |  |  |  |
|  | Непокрытый убыток прошлых лет |  |  |  |  |
|  | Непокрытый убыток отч. года |  |  |  |  |
| 5 | Целевые финансирования елевые поступления  целевые поступления |  | Сальдо сч. 2800 | КТ об 2800 | ДТ об 2800 |
|  | Резервы |  |  |  |  |
|  | Итого |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |

Источник: составлена автором

Руководитель\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Гл. бухгалтер\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

## **2.3. Анализ и оценка расчётов по налогам и налоговой нагрузки в хозяйствующих субъектах**

Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что важность значения для определения степени налоговых обязательств и налоговой нагрузки имеет методика анализа и оценки расчетов по налогам и налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов. При изучении методологии налогового анализа следует иметь в виду, последний берёт своё начало с оценки динамики показателей прибыли и сравнения основных финансовых показателей за различные периоды. Это позволяет аналитикам понять, какие факторы влияли на изменения в балансовой прибыли. Основные этапы налогового анализа включают:

1. Сравнение показателей прибыли за отчетный и прошлый периоды.
2. Расчет отклонений от базовой величины показателей.
3. Анализ влияния различных показателей на балансовую прибыль.

Метод начисления в сочетании с кассовым методом для определения выручки от реализации продукции и услуг подразумевает, что доход признается в тот период, когда последний был заработан (метод начисления); доход признается при условии вероятности его получения, что обусловливается определением факта расчёта со стороны покупателя (кассовый метод). Также важно значение, как уже было сказано в параграфе 2.2 имеет анализ и оценка отложенных налоговых обязательств. Субъект хозяйствования при определении налогооблагаемой временной разницы предприятие обязано признавать отложенное налоговое обязательство. Отсроченные (отложенные) налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении временных разниц. Сущность метода обязательств по балансу. Особенность данного метода заключается в этапности определения временных разниц за период:

- первый этап: определяется сумма временных разниц на конец периода;

- второй этап: определяется налоговый эффект временных разниц: отсроченное обязательство или отсроченное требование по состоянию на отчетную дату;

- третий этап: определяется сумма отсроченных налогов за период.

1. По Налоговой декларации в соответствии с требованием НК КР устанавливается сумма текущего обязательства по налогу на прибыль:

|  |
| --- |
| Налогооблагаемая прибыль х ставка налога = Налоговое обязательство |

2. На основе баланса устанавливаются суммы разниц между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой по состоянию на отчетную дату:

|  |
| --- |
| Сумма временной разницы = = Балансовая стоимость активов и обязательств - их Налоговая база |

Налоговая база актива или обязательства - это величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения.

3. Определяется сумма налогового эффекта временных разниц на конец отчетного периода.

- временная разница со знаком "плюс" соответствует налогооблагаемой разнице по МСФО 12, при этом налоговый эффект от нее должен быть отражен в учете как отсроченное налоговое обязательство [23];

- временная разница со знаком "минус" соответствует вычитаемой разнице по МСФО 12, при этом налоговый эффект от нее должен быть отражен в учете как отсроченное налоговое требование [23].

4. На конец отчетного периода из полученной суммы налогового эффекта вычитается сальдо налогового эффект на начало отчетного года, и определяется отсроченный налог за период.

5. Определяется сумма расхода по налогу на прибыль за отчетный период:

|  |
| --- |
| Расходы по налогу на прибыль = текущий налог + отсроченный налог |

**Вычитаемые временные разницы** могут возникать при применении метода обязательств по отчёту о прибылях и убытках в тех случаях, когда налогооблагаемая прибыль больше бухгалтерской прибыли. Это может быть результатом того, что доходы признаются для налоговых целей позже, чем для бухгалтерских.

**Пролонгация убытков даёт возможность субъекту хозяйствования** уменьшить налогооблагаемую прибыль в будущих отчётных периодах за счёт налоговых убытков прошлых периодов. Это право на уменьшение налоговой базы в будущем создает **отложенный налоговый актив**.

Признание **отложенного налогового актива требует, чтобы** была вероятность его возмещения. Это означает, что должны быть достаточные налогооблагаемые временные разницы или другие доказательства того, что субъект хозяйствования сможет генерировать достаточно налогооблагаемой прибыли в будущем, чтобы воспользоваться пролонгацией убытков.

Если вероятность возмещения низкая, то право на пролонгацию убытков не отображается в отчётности, так как нет уверенности в том, что предприятие сможет этим правом воспользоваться. Тем ни менее, субъект хозяйствования на каждую отчётную дату обязан переоценивать непризнанные отложенные налоговые требования и делать соответствующие корректировки по ним, если возникла вероятность того, что будущая налогооблагаемая прибыль последнего позволит восстановить отложенное налоговое требование.

По состоянию на каждую отчётную дату должна осуществляться проверка балансовой суммы отложенного налогового актива. Субъект хозяйствования должен уменьшать последнюю в той степени, в какой больше не наличествует вероятность того, что будет получена достаточная налогооблагаемая прибыль, позволяющая реализовать выгоду от части, или всей суммы этого отложенного налогового актива. Любое такое уменьшение должно восстанавливаться в той степени, в какой появляется вероятность наличия достаточной налогооблагаемой прибыли. Текущий и отложенный налоги должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в чистую прибыль или убыток за период.

Предприятие должно производить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств, только если предприятие имеет юридически закрепленное право на зачет признанных сумм. Предприятие должно производить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, только если предприятие имеет юридически закрепленное право проводить зачет текущих налогов и отложенные налоги относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом. Для осуществления учёта налогового эффекта от трансформирующейся временной разницы, на практике чаще всего применяется один счёт, к примеру – "Отсроченное налоговое требование/отсроченное налоговое обязательство". При этом в бухгалтерском балансе дебетовое сальдо указанного счета отражается в разделе "Внеоборотные активы" статья "Отсроченное налоговое требование", а кредитовое сальдо счета отражается в разделе "Долгосрочные обязательства" статья "Отсроченное налоговое обязательство".

Аналитические расчеты выполнены на материалах ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» (ОАО «НЭСК») приоритетным, направлением развития которого является транспортировка и распределение электрической энергии, выработанную электростанциями, по всей Кыргызской Республике до бытовых, крупных промышленных и других потребителей. Также ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» является системным оператором, осуществляющим централизованное оперативно-диспетчерское управление национальной энергосистемой Республики, является обеспечение технического перевооружения действующих электростанций, а также ввод новых генерирующих мощностей. Поиск новых рынков реализации электроэнергии и увеличение экспортного потенциала является другим приоритетным направлением внешнеэкономической деятельности ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана». Потенциальные возможности гидроэнергетики Кыргызской Республики позволяют рассматривать в перспективе возможность крупномасштабного экспорта электроэнергии.

Таблица 2.10. - Формирование и распределение прибыли ОАО «Национальные ээлектрические сети Кыргызстана» за 2019-2023 гг., в тыс. сом

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | 2019 г. | 2020 г. | 2021 г. | 2022 г. | 2023 г. |
|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Выручка (нетто) от реализации | 3473648 | 3512805 | 3459644 | 3 876 725 | 3 875 391 |
| 2 | Себестоимость услуг | 3141512 | 3102302 | 3136224 | 3 571 512 | 3521270 |
| 3 | Валовый доход | 332136 | 410503 | 323420 | 305 213 | 354 121 |
| 4 | Расходы периода | 413830 | 523450 | 485120 | 515 670 | 545 570 |
| 5 | Убыток от операционной деятельности | 81794 | 122947 | 162700 | 210457 | 191449 |
| 6 | Доходы и расходы от неоперационной деятельности | 31 528 | 37437 | 38450 | 42 537 | 45 940 |
| 7 | Убыток отчетного периода | 50266 | 85510 | 124250 | 167 920 | 145 509 |

Продолжение таблицы 2.10

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Абсолютный прирост | | | | Темп роста в процентах | | | | Темп прироста | | | |
| 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. | 2020 г. к 2019 г. | 2021 г. к 2020 г. | 2022 г. к 2021 г. | 2023 г. к 2022 г. |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 39 157 | -53 161 | 417 081 | -1 334 | 101,13 | 98,49 | 112,06 | 99,97 | 1,13 | -1,51 | 12,06 | -0,03 |
| -39 210 | 33 922 | 435 288 | -50 242 | 98,75 | 101,09 | 113,88 | 98,59 | -1,25 | 1,09 | 13,88 | -1,41 |
| 78 367 | -87 083 | -18 207 | 48 908 | 123,59 | 78,79 | 94,37 | 116,02 | 23,59 | -21,21 | -5,63 | 16,02 |
| 109 620 | -38 330 | 30 550 | 29 900 | 126,49 | 92,68 | 106,30 | 105,80 | 26,49 | -7,32 | 6,30 | 5,80 |
| 41 153 | 39 753 | 47 757 | -19 008 | 150,31 | 132,33 | 129,35 | 90,97 | 50,31 | 32,33 | 29,35 | -9,03 |
| 5 909 | 1 013 | 4 087 | 3 403 | 118,74 | 102,71 | 110,63 | 108,00 | 18,74 | 2,71 | 10,63 | 8,00 |
| 35 244 | 38 740 | 43 670 | -22 411 | 170,11 | 145,30 | 135,15 | 86,65 | 70,11 | 45,30 | 35,15 | -13,35 |

Источник: составлена автором по данным ОАО «Национальные электрические сети Кыргызстана»

Следующая таблица демонстрирует изменения в структуре прибыли отчётного периода, определённые методом вертикального анализа.

Таблица 2.11. - Расчет влияния налога на прибыль на величину чистой прибыли ОАО «Национальные электрические сети Кыргызстана» за 2023 г., в тыс. сом.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало года (сом) | На конец года (сом) | Отклонение (сом) |
| Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, услуг | 3 876 725 | 3 875 391 | 222 661 |
| Себестоимость услуг | 3 571 512 | 3 521270 | 178 655 |
| Валовый доход | 305 213 | 354 121 | 44 006 |
| Расходы периода | 515 670 | 545 570 | -896 |
| Прибыль (убыток) от операционной деятельности | (- 210457) | (- 191449) | 44 902 |
| Доходы и расходы от неоперационной деятельности | 42 537 | 45 940 | 28 162 |
| Прибыль (убыток) отчетного периода до вычета налогов | (- 167 920) | (- 145 509) | 73 064 |
| Ставка налога на прибыль | 10% | 10% |  |
| Расходы по налогу на прибыль | - | - | 16 751 |
| Убыток | 167 920 | 145 509 | 56 352 |

Источник: составлена автором

Налогооблагаемая прибыль является фактором первого уровня, оказывающим влияние на чистую прибыль. К сожалению, ОАО «НЭСК» является убыточной компанией. Сумма убытка на конец 2024 года составила - 145 509 тыс. сом. ОАО «НЭСК» испытывает финансовые трудности не первый год. Впервые об убыточности заявили в 2002 году. С тех пор представители энергокомпаний заявляют об убыточности предприятий. В сфере действительно накопилось немало проблем. С одной стороны, большая часть оборудования энергокомпаний досталось Кыргызстану еще с советского времени и на сегодняшний день его изношенность составляет 85-90%. С другой стороны, давят кредиты, которые брали, чтобы поддерживать энергосистему в рабочем состоянии и повышать ее потенциал. И еще одна причина - это тарифы.

Тарифы в настоящее время очень низкие. Несмотря ни на что следует повысить тарифы. Также одним из путей решения этой проблемы является постепенное сокращение дорогих импортных энергоносителей и наращивание собственных энергоресурсов. Так как в Кыргызстане электроэнергетика обладает наибольшим потенциалом, и цена на электроэнергию остается неизменной, то именно на нее и ложится основной груз. На сегодняшний день тарифы на электроэнергию составляют (без учета налога с продажи НДС) для сельскохозяйственных, бюджетных, промышленных и прочих коммерческих потребителей более 3,0сома/кВт.ч, для населения и насосных станций, обеспечивающих население питьевой водой, – 1,0 сома за установленную норму и более 2,5 сома за превышение установленной нормы за кВт.ч электроэнергии. Такие тарифы на сегодня являются самыми низкими по ЕврАзЭС, а также во всем мире. (см. рисунок 2.7).

Рисунок 2.7. Сравнительный анализ установленных тарифов в КР за 1 кВт.ч и в других странах по состоянию на 1 января 2024 года (в сомах)

Источник: Составлена по данным материалов: [103, 102]

В Кыргызстане стоимость электроэнергии несет большую долю социального бремени. Тариф для населения является субсидированным – когда тариф в 1 сом не покрывает издержки по выработке и доставке электроэнергии. При этом данной субсидией пользуются все слои общества вне зависимости от благосостояния абонента, т.к. законом об электроэнергетике запрещается ценовая форма дискриминации. Дискриминация вроде как запрещается, но при этом официально считается, что тариф является социально-ориентированным, что приводит в некоторый конфуз, т.к. главными крупными бытовыми потребителями являются владельцы трехфазок, а это в основном большие дома и особняки, владельцев которых назвать социально уязвимыми нельзя. Таким образом тарифная политика определяется не финансово-экономическими соображениями, а сильным влиянием социально-политической обстановки.

К сожалению, тариф за последние 5 лет был несколько раз пересмотрен, т.е. произошло постепенное увеличение реального тарифа при дисконтировании уровня инфляции за 5 лет. В отличие от КР, в некоторых других странах тарифы снизились, например, в Венгрии, в то время как себестоимость электроэнергии изменялась параллельно мировым рыночным тенденциям (см. рисунок2.8).

Рисунок 2.8. Анализ изменения среднего тарифа на электроэнергию в КР за 5 лет

Источник: Составлена по данным материалов: [103, 102]

Благосостояние граждан за последние годы возросло. По классификации Всемирного Банка КР даже вошла в группу стран со средним уровнем дохода. Ситуация, когда увеличение среднего уровня достатка сопровождается замороженным субсидированным тарифом на электроэнергию, вполне естественно привела к росту спроса на электроэнергию. При этом необходимо отметить, что среднее потребление электроэнергии достаточно низкое по стране. И, на наш взгляд, это прежде всего объясняется нехваткой вырабатывающих мощностей. А низкая энергоэффективность вместе с низким уровнем потребления электроэнергии на душу населения (хотя, как мы видим, кыргызстанцы могли бы потенциально потреблять больше электроэнергии) говорит о наличии серьезных проблем не только в энергетике, но и в экономике в целом.

 Перспективная, на первый взгляд, отрасль – энергетика, в свою очередь, имеет серьезнейшие проблемы. Существует зависимость от импорта дорогостоящего оборудования и топлива для ТЭЦ. Почти все оборудование для ГЭС импортируется (гидроагрегат, рабочие колеса, турбины, трансформаторы, средства пожаротушения, кабель, ротор, насос, электрогазовые выключатели и др.). И все эти вышеуказанные элементы оборудования покупаются по рыночным ценам из-за границы. Соответственно, это имеет прямое влияние на себестоимость производимой электроэнергии.

Кыргызская Республика не является производителем энергооборудования. Кроме того, линия сборки трансформаторов или другого оборудования нарушена и не налажена по сей день, или они выпускаются несоответствующего качества и в небольших объемах. Вследствие чего растут потери электроэнергии в сетях – это, с одной стороны, признак имеющихся разрывов между платежеспособностью потребителей и тарифами на электроэнергию, и с другой – показатель недостаточности инвестиций в сетевую инфраструктуру и систему учета электроэнергии, отсутствия полномасштабных автоматизированных информационных систем по сбору и передаче данных о полезном отпуске электроэнергии, структуре потоков электроэнергии по ступеням напряжения, балансам электроэнергии в электрических сетях.

Кроме того, структура потребления электроэнергии сильно изменилась за последние 55 лет. Если в 2019 году население потребляло 10,5млрдкВт.ч (35%), то в 2023 году уже 12,8 млрд кВт.ч (71% от общего потребления), бюджетные потребители составляют 10%; промышленность, сельское хозяйство, коммерческие потребители и др. – 19%. При этом потребление угля составляет всего 2 671 тыс. т, газа – 990 млн куб. м и мазута – 62 тыс. т. Данное изменение в структуре потребления ТЭР связано главным образом со спадом производства, постоянным ростом цен на альтернативные виды энергоносителей (см. рисунок 2.9).

Рисунок 2.9. Показатели изменения структуры потребления электроэнергии, в %

Источник: Составлена по данным материалов: [103, 102]

Проведенные нами исследования показали, что с учетом изменения рыночных отношений, в настоящее время необходимо повысить уровень доверия населения к Правительству КР:

- продолжить эффективную работу по сокращению потерь, снижению уровня коррупции для того, чтобы население видело усилия Правительства КР и энергокомпаний;

- проводить прозрачные системные реформы;

-ввести энергосберегающую политику в государственных учреждениях и предприятиях, государственный аппарат на себе должен показать ряд ярких примеров энергосберегающей политики;

- необходимо освободить энергетику от всех политических интриг.

-постепенная и разумная либерализация сектора и внедрение рыночных механизмов развития экономики.

Проведенные нами исследования показали, что необходимо внедрение новой тарифной политики, учитывающей не только себестоимость производства и передачи, но и внедрение новых мэнергомощностей. Реформирование энергосектора, модернизация оборудования и инвестиции в возобновляемые источники невозможны без повышения тарифов. Энергетика в нынешнем состоянии требует вкладов и бережного отношения: если не будем вкладывать в свою энергетику, то в будущем будем вкладывать в чужую. Тарифная политика по стимулированию энергосбережения и энергоэффективности может подразумевать применение следующего рода тарифных механизмов:

- введение двойного тарифа – когда тариф будет варьироваться в зависимости от времени потребления, т.е. в часы пиковой нагрузки на сети тариф будет дороже, чем в часы наименьшей нагрузки на сети;

- применение двухуровневой тарификации – когда устанавливается определенная норма потребления, в пределах которой тариф будет низким, а при превышении этой нормы тариф будет высоким;

- применение сезонного тарифа – когда весенне-летний тариф будет ниже, чем осенне-зимний тариф;

- применение регионального тарифа – когда величина тарифа будет определяться в зависимости от региона: в богатых регионах тариф более высокий, чем в менее богатых;

- применение тарифа по фазовым вводам – потребитель с 1-фазовым вводом будет платить по меньшему тарифу, чем потребитель с 3-фазовым вводом.

Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что отчисления в резервный фонд на исследуемом предприятии не осуществлялись, так как последний не сформирован, поэтому средства и не направлялись. Из таблицы следует, что рост себестоимости уменьшил суммы чистой прибыли. Поэтому, чтобы увеличить чистую прибыль, данному предприятию необходимо в первую очередь обратить внимание на факторы, отрицательно влияющие на формирование ее величины. Улучшение финансового положения предприятия и рост рентабельности являются положительными индикаторами стабильности и перспектив развития последнего.

Анализ налоговой нагрузки начинается с оценки общей суммы налоговых обязательств за год. Это включает в себя все обязательные платежи, которые предприятие должно уплатить в бюджетную систему. Для этого анализа важно учитывать следующие аспекты: 1) анализ состояния имущества помогает понять, как финансовые ресурсы были вложены в активы предприятия, что подразумевает включение оценки целесообразности и эффективности инвестиций во внеоборотные и оборотные активы; 2) изменения в структуре активов могут влиять на налоговые обязательства, поскольку некоторые активы могут быть облагаемыми или предоставлять право на налоговые льготы; 3) финансовое положение предприятия отражает его способность генерировать доходы и управлять расходами, включая налоговые платежи.

Таблица 2.12. - Структура текущей задолженности в бюджет и внебюджетные фонды за 2019-2023 годОАО Национальные электрические сети, г.Бишкек, в млн.сом.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № пп | Виды налогов | 2019 г. | 2020 г. | 2021 г. | 2022 г. | 2023 г. |
| 1 | Подоходный налог | 14325,8 | 13610,1 | 13788,9 | 14703,2 | 26378,5 |
| 2 | Налог с продаж | 23,8 | 8 | 18,8 | 21,4 | 24365,1 |
| 3 | Налог на имущество | 1009,7 | 2975,3 | 3737,7 | 1759,6 | 1140 |
| 4 | НДС-ЕврАзЭС | 12047,8 | 6792,2 | 6751,1 | 11631,3 | 14326,8 |
| 5 | Роялти | 3,1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| 6 | Земельный налог | 209,1 | 2225,3 | 3249,1 | 597,2 | 341,9 |
| 7 | Акцизный налог | 89,3 | 124,6 | 0 | 0 | 34,4 |
| 8 | НДС | 417692 | 341062 | 327107 | 450587 | 747146 |
| 9 | Прочие налоги | 71,8 | 29,5 | 29,7 | 28,2 | 37,2 |
| 10 | Всего | 445472 | 366830 | 354686 | 479331 | 813773 |

Источник: составлена автором по данным исследования

Теперь, мы проанализируем состояние и развитие налоговых платежей ОАО «НЭСК» за 2023 год. Эти расчеты приведены в таблице 2.13. Особо следует отметить, тенденцию соответствия уровня сальдо на начало и на конец за исключением некоторых позиций, а именно налога с продаж и НДС-ЕврАзЭС, практически по всем позициям изменения составляют незначительную сумму.

Таблица 2.13. - Движение налоговых платежей ОАО «НЭСК» за 2023 год,втыс.сомах.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № пп | Вид налога | Сальдо на 01.01.2023 | 2023 год | | Сальдо на 01.01.2024 |
| начислено | уплачено |
| 1 | Подоходный налог с физических лиц | 21,1 | 26377,7 | 26378,5 | 20,3 |
| 2 | Налог с продаж | 8,7 | 24363,1 | 24365,1 | 6,7 |
| 3 | НДС-ЕврАзЭС | 7,2 | 14334 | 14326,8 | 14,4 |
| 4 | Роялти | 0 | 3,1 | 3,1 | 0 |
| 5 | Налог на имущество | 2,6 | 1147,6 | 1140 | 10,2 |
| 6 | 6.Налог на землю | 1,9 | 340,9 | 341,9 | 0,9 |
| 7 | Акцизный налог | 2,3 | 1141,2 | 1140 | 3,5 |
| 8 | НДС | 43 | 747143 | 747146 | 40,5 |
| 9 | Прочие налоги | 0 | 29,4 | 28,2 | 1,2 |
|  | ВСЕГО | 87,5 | 814880 | 814869 | 98,4 |

Источник: составлена автором

Из таблицы 2.13 видно, что по состоянию на начало года общество имело долг в сумме 87,5 тыс. сом. В течение года начислено 814880тыс. сом, перечислено 814869 тыс. сом и сальдо на конец года составило 98,4 тыс. сом. Из выше приведенной таблицы следует, что из них 92,3тыс. сом, 40,5 приходится на НДС, на налог с продаж приходится 10,7 тыс. сом.

В условиях рыночной экономики для предприятия критически важно обладать способностью своевременно выполнять свои финансовые обязательства, включая обслуживание долгов краткосрочного характера. **Кредитоспособность выступает** ключевым индикатором, отображающим способность предприятия удовлетворять требования кредиторов. Этот термин означает, что субъект хозяйствования имеет все необходимые условия для получения займа и его последующего возврата. Оценка кредитоспособности включает в себя анализ пунктуальности предприятия в вопросах погашения предыдущих кредитов, его текущее финансовое положение и способность при необходимости привлечь дополнительные средства из альтернативных источников.

Для достижения финансовой устойчивости предприятия необходимо рассмотреть следующие направления:

- **снижение запасов и затрат до соответствующего уровня;**

**- ускорение оборачиваемости капитала посредством** достижения оптимизации управления текущими активами и улучшения логистики;

- использование как внутренних, так и внешних источников финансирования для увеличения оборотного капитала. Внутренние источники включают прибыль, амортизационные отчисления, а внешние – банковские кредиты и займы от других организаций.

**Выводы по главе 2:**

Проведенные диссертационные исследования показателей доходов государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговыхпоступлений свидетельствуют о том, что в целом по Кыргызской Республике наблюдается тенденция к увеличению абсолютного прироста. Так, 2021 году, по сравнению с 2020 годом показатели доходов государственного бюджета Кыргызстана увеличилось на 57797,30 тыс. сом, при этом темп роста составило 137,99%. Темп прироста составил 37,99%. Такую же тенденцию, можно наблюдать за 2022 год, по сравнению с 2021 годом. Темп роста за это время составило 143,25%, при этом темп прироста составляет 43,25%. Такую же картину можно наблюдать за 2023 году по сравнению с 2022 годом. Абсолютный прирост за истекший год составил 91370,20 тыс. сом, темп роста при этом составляет 130,38%, а темп прироста – 30,38%.

Проведенные нами исследования на базе данных о налоговых поступлениях от ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» за 2019- 2023 годы. свидетельствуют о том, что в 2018 году внесены соответствующие изменения в Порядок заполнения и представления формы отчета по косвенным налогам, утвержденный Постановлением Правительства Кыргызской Республики от 22 апреля 2015 года № 234 «Об утверждении форм налоговой отчетности по косвенным налогам, заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, уведомления о предстоящем получении подакцизных товаров, ввозе (вывозе) товаров и порядков их заполнения» и в Порядок заполнения и представления отчета по налогу на добавленную стоимость, утвержденный постановлением Правительства Кыргызской Республики от 14 июля 2015 года № 491 «Об утверждении форм налоговой отчетности по налогу на добавленную стоимость и акцизному налогу, порядка их заполнения и представления». На основании этих нормативных документов налоговые обязательства ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» состоит из общегосударственных и местных налогов. Основная часть поступлений в бюджет от энергетической отрасли приходится на НДС (87-90%%), подоходный налог (примерно 3-3,5%) и налог с продаж (2-3%).

Основная часть поступлений в бюджет от ОАО «Электрические станции» приходится на НДС (90%), подоходный налог (примерно 3-3,5%) и налог с продаж (2-3%). Диссертационные исследования свидетельствуют о том, что по всем видам налогов в 2020 году по сравнению с 2019 годом абсолютный прирост снизился на -109 141,60тыс. сом, темп роста составил 76,61%, а темп прироста снизился по сравнению с 2019 годом на -23,39%. А в 2021 году по сравнению с 2020 годом наблюдается повышение этих налоговых показателей. Так, абсолютный прирост увеличился на 298 747,60тыс.сом, темп роста за этот период составил 183,56%, темп прироста составил 83,56%. В 2022 году по сравнению с 2021 годом абсолютный прирост составил 121 242,20тыс сом, при этом темп роста и темп прироста составили, соответственно 118,47% и 18,47%. В 2023 году по сравнению с 2022 годом абсолютный прирост снизился и составил составил 40 932,50тыс.сом, темп роста составил 94,74%, а темп прироста, в свою очередь снизился на -5,26%.

Предпосылкой для законодательного выделения налогового учета и налогового анализа как учетно-аналитической системы стал Закон Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где в ст.175;181 отмечается, что «налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых предусмотрены различные условия налогообложения, обязаны вести налоговый учет» [15], и, соответственно, налоговый анализ, демонстрирующие реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта и отражающие властное предписание государства, относительно порядка учета доходов и расходов, а также порядка формирования налогооблагаемой базы.

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным в соответствии с законодательством Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете» и Налоговым Кодексом КР. Первичным налоговым документом для определения дохода и вычетов признается документ, подтверждающий величину дохода, а также величину и характер расхода, включая счет-фактуру, кассовый и товарный чек, закупочный акт и регистры, оформленные в соответствии с законодательством Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете» [6].

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями законодательства Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете», предприятие самостоятельно дополняет применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Исследование существующей практики налогового учета свидетельствуют о том, что при разработке налоговой стратегии в условиях цифровизации рассматриваются несколько эффективных направлений решения проблем развития и совершенствования налогового учета на предприятиях в современных условиях рыночного развития экономики Кыргызстана. Система налогового учета представлена как параллельная система бухгалтерского учета, в связи с чем возникает необходимость разделения налогового учета, разработав отдельный налоговый план счетов, хотя законодатели прямо указали на то, что формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к налоговой политике налогоплательщика. Формы регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета. К 2024 году в Кыргызской Республике не только сформировалась устойчивая тенденция к разделению бухгалтерского и налогового учета, но и фактически существует система налогового учета по большинству исчисляемых налогов. Учетно-аналитическое обеспечение финансово-хозяйственной деятельности организации и рациональное взаимодействие налогового учета требуют создания системы налоговых регистров, отвечающей критериям системности, внутренней непротиворечивости (регистры промежуточных расчетов и отчетных данных), формирование которой целесообразно осуществлять на основе отдельных приемов (единичность регистрации информации, обоснованность и достоверность вносимых данных, применение единых форм).

Наличие в налоговом учете и отчетности информации об отложенных налоговых активах и обязательствах, помимо известных преимуществ заключает, в себе ряд противоречий в формировании общей информационной базы. Анализ различных вариантов возникновения временных и постоянных налоговых разниц позволяет сформировать информационную базу, потенциально несущих информацию для принятия управленческих решений, что соответствует основным требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Для повышения оперативности функционирования и достоверности информационных систем налогового учета целесообразно использовать способы формирования отчетных данных, преимуществом которых является сохранение устойчивой и контролируемой связи между бухгалтерским и налоговым учетом, связанное со спецификой отрасли и различными условиями финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Учитывая недостаточную изученность и разработанность отдельных вопросов формирования показателей об отложенных налоговых обязательствах и несовершенство нормативно-правовой базы, регулирующей порядок составления отчетности об отложенных налоговых обязательствах, мы рекомендуем для хозяйствующих субъектов электроэнергетической отрасли Кыргызской Республики ведомственную форму отчетности об отложенных налоговых обязательствах «Отчет об отложенных налоговых обязательствах». Внедрение рекомендуемой ведомственной формы отчетности способствует повышению аналитических возможностей финансовой отчетности, способствует улучшению оперативности получения информации об отложенных налоговых обязательствах и принятию своевременных и объективных управленческих решений.

Проведенные исследования свидетельствуют о том, что налоговый анализ как вид экономического анализа хозяйственной деятельности, оптимизация налогов, налоговое планирование и аудит, очень востребованы. Анализ, на базе которого принимаются управленческие решения в организации, касающиеся налогов, будет иметь налоговую направленность. Показателям, связанным с налогами, уделяется особое внимание — их изучают и оценивают при проведении других видов анализа. В настоящее время, помимо традиционных индикаторов финансового состояния организации (ликвидность и платежеспособность, финансовая устойчивость и пр.) используют индикатор «налоговая нагрузка» с такими показателями, как коэффициенты совокупной налоговой нагрузки и налоговой эластичности, доля налогов в добавленной стоимости. По нашему мнению, функции современного финансового анализа претерпели трансформацию. Если раньше его основным предназначением было подведение итогов развития за прошедший период и сопоставление фактических показателей с плановыми, то сейчас наиболее важные его функции — оперативное выявление возможностей, препятствий, рисков, оценка степени реализации тактических и стратегических целей. Возникает необходимость анализа всех показателей, в той или иной мере оказывающих влияние на устойчивость и дальнейшее развитие организации. К их числу относятся налоговые обязательства и отложенные налоговые обязательства. В связи с расширением круга пользователей, заинтересованных в достоверной оценке деятельности предприятий по налогообложению, разработаны и внедрены организационно-методические положения анализа и оценки эффективности расчетов по налогам и налоговой нагрузки в хозяйствующих субъектах.

# ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ В КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

## **3.1 Оптимизация налоговой базы и факторный анализ налоговых поступлений**

Налоговая оптимизация является ключевым элементом общей стратегии управления финансами предприятия. Она должна проводиться с учетом законодательства и экономической практики, и цель налоговой оптимизации – не просто минимизация налогов, а достижение оптимального баланса между всеми аспектами деятельности субъекта хозяйствования.

**Основные цели налоговой оптимизации** включают:

**- соблюдение налогового законодательства, являющееся** основой любой налоговой стратегии, чтобы избежать юридических проблем и штрафов.

**- увеличение прибыли**: эффективная налоговая оптимизация может значительно увеличить чистую прибыль предприятия посредством уменьшения налоговых обязательств.

**- стабильность и надёжность**: предприятие должно иметь уверенность в своих управленческих решениях и быть защищенным от возможных налоговых проблем.

Для достижения этих целей предприятию необходимо:

**- тщательное планирование**: налоговая оптимизация требует глубокого понимания текущего налогового законодательства и способов его применения;

**- применение законных методов оптимизации**.

**- использование комплексного подхода**: налоговая оптимизация должна учитывать все аспекты деятельности предприятия, включая его долгосрочные стратегические цели [100].

Налоговая оптимизация – это не одноразовая акция, а постоянный процесс, который требует регулярного пересмотра и адаптации к изменяющимся условиям внешней среды и внутренней деятельности предприятия [101].

Экономические реформы последнего десятилетия выявили ряд проблем в эффективности работы предприятий энергетической отрасли. Неэффективное управление, устаревшие технологии и непрозрачные финансовые потоки могут привести к снижению прибыльности и ухудшению конкурентоспособности. В этой связи наличествует потребность в пересмотре принципов налогообложения субъектов хозяйствования данного сектора национальной экономики.

Принципы комплексности и оптимальности принимаемых решений непосредственно оказывают важное теоретическое и практическое влияние на улучшение деятельности хозяйственного субъекта по совершенствованию системы налогообложения. Внедрение указанных принципов налогового анализатребует в основе своей разработки экономико-математической модели и обоснования системы критериев оптимальности. Экономико-математическое моделирование действительно играет важную роль в оптимизации налогового бремени предприятий. Оно позволяет не только адаптироваться к изменениям налоговых ставок, но и прогнозировать их влияние на финансовое состояние предприятия.

Преимущества экономико-математического моделирования заключаются в точности прогнозов, в выборе наилучшего варианта из множества возможных стратегий, анализе сценариев.

Общая облагаемая сумма налогов является ключевым показателем, который отражает налоговые обязательства предприятия за год. Этот показатель важен не только для налоговых органов, но и для самого предприятия, так как он помогает оценить эффективность бизнеса и его способность генерировать доход после уплаты всех налогов.

Общая облагаемая сумма налогов – это один из важнейших расчетных показателей работы предприятия, который характеризует конечную годовую сумму налога экономическогосубъекта, который представляет собой как сумма по всем виджам налогов предприятия. Рассмотрим общую облагаемую сумму налога по по ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана», котрый находится по адресу: Кыргызская Республика, г. Бишкек ул. Жибек-Жолу 326, которое является энергетической компанией, которая транспортирует и распределяет электрическую энергию, выработанную электростанциями, по всей Кыргызской Республике до бытовых, крупных промышленных и других потребителей. Также ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» является системным оператором, осуществляющим централизованное оперативно-диспетчерское управление национальной энергосистемой республики.

Таблица 3.1. - Сведения ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» (Налоги) за 2019- 2023 годы в тыс. сом.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | виды налогов | 2019 г. | 2020 г. | 2021 г. | 2022 г. | 2023 г. |
| 1 | всего: | 414 178,1 | 366 830,1 | 354 685,7 | 479 331,3 | 813 772,7 |
|  | в том числе |  |  |  |  |  |
| 1 | Подоходный налог | 14325,8 | 13610,1 | 13788,9 | 14703,2 | 26378,5 |
| 2 | Налог на прибыль | -31293,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| 3 | НДС | 417691,5 | 341062,0 | 327107,3 | 450587,3 | 747145,7 |
| 4 | НДС –ЕАЭС | 12047,8 | 6792,2 | 6751,1 | 11631,3 | 14326,8 |
| 5 | Акцизный налог | 89,3 | 124,6 | 0,0 | 0,0 | 34,4 |
| 6 | Роялти | 3,1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 | 3,1 |
| 7 | Налог с продаж | 23,8 | 8,0 | 18,8 | 21,4 | 24365,1 |
| 8 | Налог на имущество | 1009,7 | 2975,3 | 3737,7 | 1759,6 | 1140,0 |
| 9 | Земельный налог | 209,1 | 2225,3 | 3249,1 | 597,2 | 341,9 |
| 10 | Прочие налоги и платежи | 71,8 | 29,5 | 29,7 | 28,2 | 37,2 |

Источник: составлена автором на основании данных ГНС при МФКР [162]

Прогнозирование поведения элементов какой-либо сложной системы (в особенности налоговой) не имеет смысла без точного и глубокого понимания взаимосвязи между элементами данной системы, а также умение правильно ранжировать все факторы, оказывающие влияние на данную систему, на важные и второстепенные. При этом важны не только теоретическое описание связей, но и их количественная оценка. Одним из путей решения задачи прогнозирования является построение адекватных математических моделей налоговых расчетов, дающих реальное количественное отражение связей между основными макроэкономическими параметрами, и получение на их основе долгосрочных прогнозов, например, до 2030 года, для основных налоговых показателей. В данном случае большое значение приобретает качественный анализ характера связи каждого из видов налогов или факторов с зависимым показателем. Если эта связь линейная или близка к ней, то в этом случае применяется линейное уравнение множественной корреляции, которая для девяти видов налогов или для целей оптимизации факторов имеет вид:

(1)

Если воздействие каких-либо видов налога или фактора не является прямолинейным, то соответствующие независимые переменные включаются в уравнение не только в первой, но и в более высоких степенях. У нас в таблице известны все значения независимых переменных, поэтому для конкретной зависимости необходимо рассчитать коэффициенты регрессии *a0,a1, a2,…, a9,* которые удовлетворяют требование наименьшей суммы квадратов отклонений фактических значений *y*от вычисленных по уравнению:

(2)

Последовательно приравнивая к нулю частные производные от *F* по неизвестным *a0,a1, a2,…, a9,* получим следующую систему уравнений:

(3)

Разделив обе части системы (3) на 5 и учитывая данные таблицы, получим систему, решение которой имеет вид: *a0,=*8,369*,a1,=*0,128*, a2,=*0,048*, a3,=*‑0,143*, a4,=*2,676*, a5,=*15,523*, a6,=*12,330*, a7,=*‑2,150*, a8,=*0,348*, a9,=*0,231*.* Тогда расчетная формула будет

(4)

Точность полученных параметров составленной модели проверяется адекватностью уравнения регрессии, т.е. .

Теперь произведем прогнозные расчеты для каждого фактора.

1. Прогнозирование общей облагаемой суммы налога ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» – как первый фактор. На основании результатов таблицы с помощью компьютера определим трендовая модель имеет линейную корреляционную связь, коэффициенты которой вычислили с помощью компьютера. Уравнение регрессии выглядит:

(5)

*R2*=0,984 показывает, что вычисленные результаты, осуществленные с помощью формулы (5), адекватны, в частности, значение *x1р* очень близко к значению *x1ф,* в самом деле , 

Значит . Это свидетельствует о том, что выражение (5) можно использовать для практических расчетов.

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты общей суммы облагаемого налога ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» тыс.сом,тыс.сом,тыс. сом, тыс. сом, тыс.сом, тыс. сом.тыс. сом.

2. Проведенные исследования свидетельствуют о том, что определенной проблемой при использовании микроэкономического моделирования подоходного налога является потенциальная несовместимость данных макроэкономических прогнозов и собственно прогноза доходов. В то время как макроэкономические прогнозы зависят от экономических циклов, налоговые доходы обуславливаются прошлогодними показателями прибыли и убытков компаний. Так как микроэкономические модели подоходного налога основываются на использовании налоговых отчетов ОАО «НЭСК», являющихся частной информацией, связанные с доходами работников ОАО «НЭСК». Здесь базой моделирования выступает количество работ, например, начисление работникам по заработной плате. С помощью обозначенной формулы (5), определяем прогнозные показатели подоходного налог ОАО «НЭСК» до 2030 года.

ыс. сом;ыс. сом;тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом;тыс. сом

3. Теперь мы производим прогнозные показатели по видам налогов с помощью обозначенной формулы (5). Расчеты начнем с определения прогнозных показателей по налогам на добавленную стоимость до 2030 года.

тыс. сом;тыс. сом;тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом;тыс. сом

На основании прогнозных расчетов сделаем следующее заключение: применяя существующие ставки налога на добавленную стоимость, а также учитывая многолетнюю тенденцию развития основных экономических показателей предприятия налога на добавленную стоимость увеличивается. По сравнению с 2023 г. в 2030 г. сумма налога на добавленную стоимость на будет увеличено на более чем 90%.

4. Прогнозирование общей облагаемой суммы налога через налога с продаж.

Выпишем:

(6)

С помощью компьютера определим неизвестные коэффициенты и ошибку *R2*=0,925.

Легко убедиться, что .

Это значит, что выражением (6) можно пользоваться для практических расчетов.

Определяем прогнозные расчеты с помощью обозначенной формулы (5) по налогу с продаж:

тыс.сом;тыс. сом;тыс.сом; тыс.сом; тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом.

Ошибка аппроксимации будет равна .

Из прогнозов видно, что общая облагаемая сумма прибыли через налоги с продажв 2030 г. будет в 1,96 раз больше, чем в 2023 году.

5. Прогнозирование общей суммы облагаемого налога через акцизный налог и налога на имущество.

Согласно данным таблицы, для общей суммы облагаемого налога через акцизный налог и налога на имущество построим соответствующий график в виде .

На основании метода наименьших квадратов определим *a0* и *a1*. Тогда расчетная формула относительно  примет вид:

(5.30)

Близость графика по данным  и расчетной формулы будет *R2*=0,9895.

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты по акцизному налогу: тыс. сом;тыс. сом;тыс. сом;тыс. сом;тыс. сом;тыс. сом; тыс. сом;

Также определяем прогнозные расчеты с помощью обозначенной формулы (5) по налогу на имущество:

тыс. сом;тыс. сом;тыс. сом;тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом.

Ошибка аппроксимации равна 6,23%.

6. Аналогично для земельного налога:

, а *R2*=0,96. Прогнозные расчеты определяются: тыс. сом),

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты по земельному налогу:тыс.сом;тыс.сом;тыс. сом;тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом.

Ошибка аппроксимации равна 5,88%.

6. Прогнозирование общей суммы облагаемого налога через прочие налоги.

Согласно значений, заданных в таблице, легко можно убедиться, что график представляет собой линейную трендовую модель.

По заданным значениям таблицы с помощью компьютера построим график функции и отклонения от значения ломаной и прямой линии, что будет равно *R2*=0,97.

Уравнение регрессии можно представить в виде

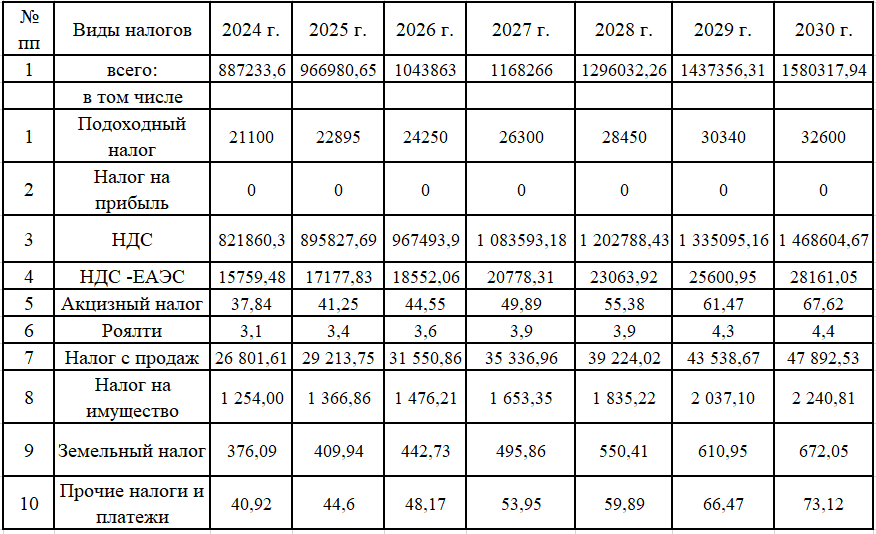
(5)

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты на прочие налоги:тыс.сом;тыс.сом;тыс. сом;тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом; тыс. сом.

Отсюда видно, что общая сумма облагаемого налога по прочим налогамв 2030 г. по сравнению с 2023 г. увеличится более чем на 75%.

Полученная корреляционно-регрессионная модель показывает, как изменяется уровень общей суммы облагаемого налога предприятия при изменении всех рассмотренных видов налогов или факторов. Используя полученную модель, можно прогнозировать общую сумму облагаемого налога на будущее:

Таблица 3.2. - Прогнозные показатели по налогам Сведения ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» до 2030 года, в тыс. сом



Источник: составлена автором по итогам оптимизации на базе моделирования

Метод моделирования представляет собой мощный инструмент для оптимизации налогового учёта. Он даёт возможность не только анализировать текущие данные, но и прогнозировать будущие тенденции, что особенно ценно для стратегического планирования. Ключевыми преимуществами использования моделирования в налоговом учете являются:

* **Многоуровневый анализ**: моделирование позволяет учитывать различные факторы и их взаимосвязи, что способствует более глубокому пониманию влияния налоговых обязательств.
* **Прогнозирование**: с помощью математических моделей можно оценивать будущие изменения в налоговом законодательстве и их потенциальное влияние на финансовое состояние предприятия.
* **Гибкость**: моделирование адаптируется к различным условиям и может быть настроено для учета уникальных аспектов деятельности предприятия.
* **Оптимизация налоговой нагрузки**: путем моделирования можно идентифицировать наиболее эффективные способы минимизации налоговых обязательств без нарушения законодательства.

Тем не менее, следует учитывать и потенциальные сложности:

* **Сложность математического аппарата**: необходимость глубоких знаний в области математики и статистики для разработки и интерпретации моделей.
* **Требования к автоматизации**: эффективное моделирование требует использования современных программных решений для обработки больших объёмов данных.
* **Соответствие нормативным требованиям**: необходимо обеспечить, чтобы процессы моделирования соответствовали требованиям налоговых органов.

## **3.2 Совершенствование стратегического налогового учета и налогового анализа на основе адаптивно-сценарного прогнозирования налоговых отчислений**

В качестве средств автоматизации налогового учета и налогового анализа необходимы инструментальные компьютерные системы. Для внедрения и применения автоматизации налоговых расчетов необходимы план счетов для налогового учета объектов налогообложения. Значительное преимущество имеет наличие единого плана счетов бухгалтерского и налогового учёта, с применением специфических счетов для ведения налогового учета, которые рекомендованы нами во втором параграфе 1 главы.

Для выполнения налогового анализа и выработки методики анализа и оценки налоговых расчетов применительно предприятиям энергетической отрасли с применением современных инструментальных компьютерных систем необходимо соблюдать следующие принципы:

1)добиться сопоставимости данных разных организаций, а это существенно облегчает потенциальным собственникам понимание налогового учета. Подобная сопоставимость необходима и для статистических, макроэкономических исследований;

2) последовательно и единообразно толковать принципы налогового учета, ибо вне единого плана неизбежно различное понимание одних и тех же фактов хозяйственной жизни.

При разработке типового плана счетов важно учитывать множество факторов, чтобы обеспечить точность налогового учета и анализа. Настройка плана счетов должна соответствовать специфике деятельности предприятия и быть гибкой для адаптации к изменениям в законодательстве и экономической среде.

Основные аспекты, которые следует учитывать при настройке типового плана счетов: 1) соответствие налоговому законодательству; 2) гибкость и масштабируемость; 3) интеграция с финансовой отчетностью; 4) аналитический учёт.

Следует отметить, что информационные технологии играют ключевую роль в современном мире, проникая во все сферы жизни и обеспечивая необходимую поддержку для развития и анализа данных. В контексте бухгалтерского учета и финансового анализа, эти технологии позволяют предприятиям не только автоматизировать процессы, но и принимать более обоснованные управленческие решения на основе аналитической обработки данных.

Развитие бухгалтерских информационных систем включает в себя:

* Автоматизацию сбора и обработки данных
* Интеграцию с различными источниками данных
* Применение экономико-математических методов
* Поддержку принятия решений

В конфигурации «1С:Бухгалтерия 8 для Кыргызстана, редакция 3» предусмотрена возможность вести учет налога на добавленную стоимость и формирование налоговых форм отчетности, таких как «Отчет по НДС» с приложениями. На корректный учет НДС влияет несколько параметров конфигурации, в первую очередь это настройки учетной политики. Признак «Плательщик налога на добавленную стоимость» устанавливается в том случае, если организация является плательщиком налога на добавленную стоимость. Установка данного признака влияет на видимость реквизитов по НДС в документах, отражающих движение Товарно-материальных запасов, ОС и услуг. Бухгалтерские операции по учету НДС формируются при проведении документов поступления и реализации товарно-материальных запасов, ОС и услуг.

Справочник предназначен для хранения списка применяемых в организации ставок налога на добавленную стоимость и используется в качестве реквизита в различных справочниках и документах типовой конфигурации. (раздел ***Настройки🡪Налоги🡪 Ставки НДС***)

Каждый элемент данного справочника описывается значениями реквизитов (см. рис.57):

**Наименование.** Указывается представление ставки налога в том виде, в котором она будет показываться в документах и справочниках. Например, 12%

**Ставка, %**. Указывается значение ставки налога в процентах.

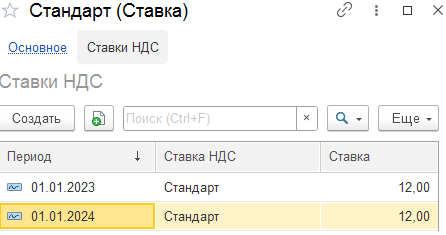


Рисунок 3.1. Ставки НДС

Источник: Компания «Като Экономикс» [<https://1c-kato.kg/company/>]

Наименование является обозначением ставки НДС. Предусмотрены предопределенные элементы: «Стандарт», «Нулевая», «Освобожденная», «Необлагаемая».

Справочник предназначен для хранения списка применяемых в организации ставок налога с продаж и используется в качестве реквизита в различных справочниках и документах типовой конфигурации. (раздел ***Настройки🡪Налоги🡪 Ставки НСП***)

Справочник содержит предопределенные элементы, в которых указаны реквизиты Наименование, Ставка наличная и Ставка безналичная.

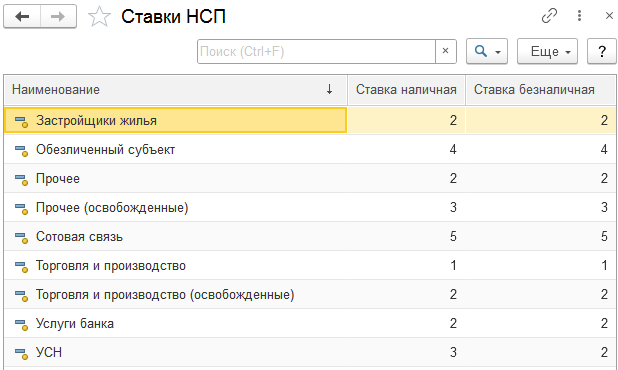


Рисунок 3.2. Ставки НСП

Источник:Компания «Като Экономикс»[<https://1c-kato.kg/company/>]

## 

## Ставки НДС и НСП в документах поступления и реализации

Операции поступления электроэнергии для целей учета НДС регистрируются следующими документами:

«Поступление электроэнергии»;

«Дополнительные расходы».

При проведении этих документов формируются бухгалтерские проводки учета расчетов по НДС и записи в регистрах учета НДС к возмещению.

В документах поступления ставки НДС и НСП указываются на закладке Дополнительно:

* Значение ставки НДС
* Значение ставки НСП

По умолчанию при указании заказчика и договора Значение ставки НДС и НСП будут заполняться по последнему значению (из предыдущего документа). Далее значения ставок можно изменить по данным счета-фактур. При изменении значений ставок произойдет пересчет табличных частей документа.

Операции по реализации электроэнергии отражаются в конфигурации при помощи следующих документов:

«Реализация электроэнергии»;

В документе Реализация товаров и услуг ставки НДС и НСП показываются на закладке Дополнительно:

1. Ставка НДС – из договора контрагента, не редактируется
2. Ставка НСП для закладки электроэнергии - из Учетной политики, редактируется
3. Ставка НСП для закладки Услуги - из Учетной политики, редактируется

Ставки видимы, если соответствующие закладки заполнены.

Для закладки ОС ставка НСП всегда «Прочее». При изменении значений ставок НСП произойдет пересчет табличных частей документа.

Суммы НДС по приобретенным ТМЗ учитываются в регистре накоплений *НДС к возмещению.* Значения в этот регистр накопления попадают из документов поступления.

Суммы НДС, которые были начислены при проведении документов по реализации ТМЗ, учитываются в регистре накопления *Налог на добавленную стоимость.*В этот регистр накопления попадают данные из документов по реализации электроэнергии.

## Учет электронных счетов-фактур (ЭСФ)

ЭСФ – Электронный счет-фактура

ИС ЭСФ - Информационная система электронных счетов –фактур ГНС

ЭЦП – Электронно-цифровая подпись

С 01.07.2022 все счета-фактуры выставляются в электронном виде (за исключением районов, где нет интернета, подробнее на сайте <https://www.sti.gov.kg/> в разделе Электронная счет-фактура).

Для пользователей ИС ЭСФ, выставляющих ЭСФ Нерезидентам предварительно нужно заполнить справочник «Клиенты-нерезиденты» в ИС ЭСФ)[162].

ЭСФ подписываются ЭЦП.

Перед началом работы в 1С с ЭСФ (электронными счетами-фактурами) нужно в параметрах учета установить флажок «Использовать ЭСФ»(раздел ***Настройки🡪 Параметры учета🡪Электронный документооборот🡪 Использовать ЭСФ***)

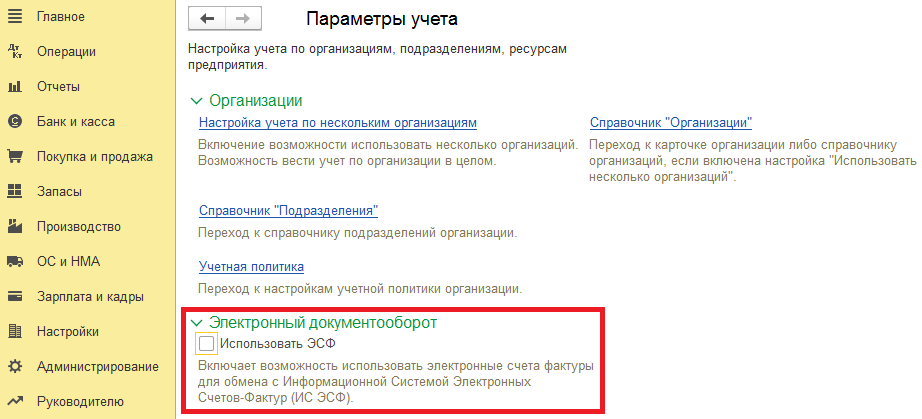


Рисунок 3.3. Параметры учета ЭСФ

Источник: Компания «Като Экономикс» [<https://1c-kato.kg/company/>]

После установки флажка появится раздел «ЭСФ»:

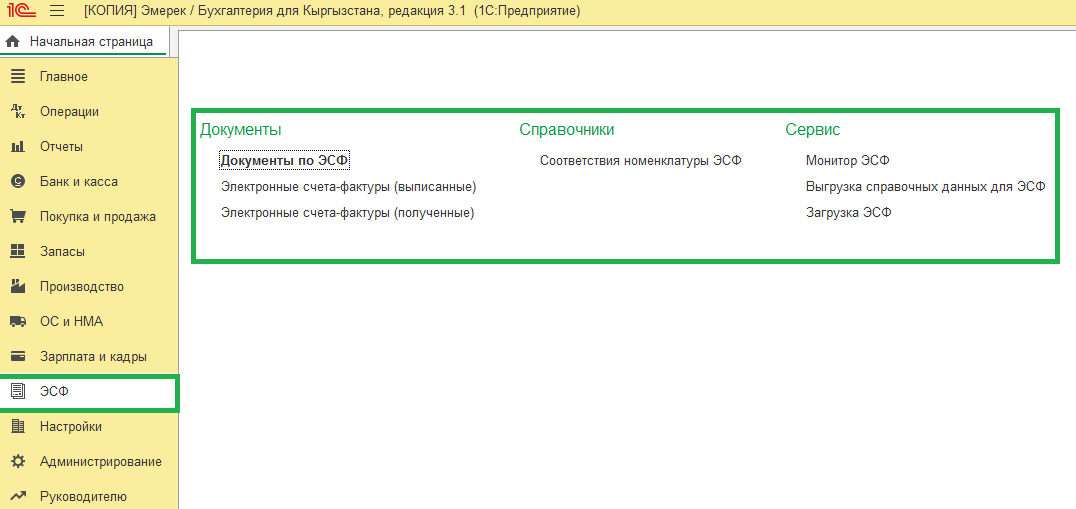


Рисунок 3.4. Установка ЭСФ

Источник: Источник: Компания «Като Экономикс»[<https://1c-kato.kg/company/>]

В разделе «ЭСФ» пользователю доступны:

* Электронные счета-фактуры (Выписанные);
* Электронные счета-фактуры (Полученные);
* Соответствия номенклатуры ЭСФ;
* Монитор ЭСФ;
* Выгрузка справочных данных (на данный момент данные справочника Номенклатура);
* Загрузка ЭСФ.

Использование известных методов экономического анализа, экономико-математических методов, методов математической статистики, соответствующих инструментальных средств программирования в условиях жесткой конкуренции нас привело к разработке финансово-аналитической программы, позволяющей вести налоговый анализ результатов деятельности предприятия. Эта программа выполняетследующиефункции:

- анализ и оценка отдельных показателей производственно-финансового состояния объекта или предприятия по различным методикам и применение этих оценок, на этой базе определить сумму налоговых отчислений хозяйствующего субъекта;

- экономический анализ и исследования деятельности объекта по налогам, прогноз;

- использование статических и динамических вариантов сравнения элементов налогообложения;

- табличное и графическое представление налоговой информации.

Для наглядности наших исследований, на примере ОАО “Электрические станции” покажем применение программы “Налоговый учет”. Предприятие в основном для ведения налогового учета самостоятельно разрабатывает формы первичных документов, а также бухгалтерские регистры. При ознакомлении с налоговым учетом и налоговым анализом удалосьс помощью программы “Налоговый учет” установить следующее:

Таблица 3.3. - Анализ структуры имущества и источников его формирования на примере ОАО «Электрические станции» за 2023 год, в тыс. сом

Источник: составлена автором на базе программы «Налоговый учет»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Сумма | | Удельный вес к валюте баланса | | Изменение | | | |
| на нач. пер. | на кон.пер. | на нач. пер. | на кон.пер. | абс. прирост | прирост в уд-х весах | темп роста (%) | темп прироста (%) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| **Ресурсы предприятия** | **489 553** | **496 904** | **1,00** | **1,00** | **7 351** | **0,000** | **101,50** | **1,50** |
| Внеоборотные средства | 474 628 | 463 608 | 0,97 | 0,933 | -11 020 | -0,037 | 97,68 | -2,32 |
| Оборотные средства в т.ч. | 14 925 | 33 296 | 0,03 | 0,067 | 18 371 | 0,037 | 223,09 | 123,09 |
| запасы | 440 | 577 | 0,01 | 0,001 | 137 | 0,000 | 131,26 | 31,26 |
| денежные средства в расчетах | 14 486 | 32 719 | 0,030 | 0,066 | 18 233 | 0,036 | 225,87 | 125,87 |
| **Источники средств** | **489 553** | **496 912** | **1,00** | **1,00** | **7 358** | **0,000** | **101,50** | **1,50** |
| Источники собственных средств | 140 043 | 331 486 | 0,286 | 0,667 | 191 443 | 0,381 | 236,70 | 136,70 |
| Заемные средства в т.ч. | 349 510 | 165 425 | 0,714 | 0,333 | -184 085 | -0,381 | 47,33 | -52,67 |
| Долгосрочные обязательства | 157 229 | 1 817 | 0,321 | 0,004 | -155 441 | -0,318 | 1,16 | -98,84 |
| Краткосрочные обязательства | 192 282 | 163 608 | 0,393 | 0,329 | -28 674 | -0,064 | 85,09 | -14,91 |

Предприятие в основном для ведения налогового учета самостоятельно разрабатывает формы первичных документов, а также бухгалтерские регистры. При ознакомлении с налоговым учетом и налоговым анализом удалосьс помощью программы “Наооговый учет”установить следующее:

Использование разработанной программы «Налоговый учет» демонстрирует нам, что балансовая стоимость за отчётный период возросла на **7 351 тыс. сом,** что составляет прирост в **1,0%.** К окончанию отчётного периода года общий объём активов достиг 496 904 тыс. сом, увеличившись на 1**,0% в соответствии** с прошлым годом. На предприятии основным источником формирования текущих активов выступает собственный капитал, что означает, что материальные запасы и расходы полностью обеспечены собственными средствами, и нет необходимости в привлечении заёмных финансов. Неуместно говорить о зависимости от кредиторов и высоком финансовом риске, так как процентное соотношение материальных запасов в общей структуре активов остаётся на низком уровне.

Сокращение доли долговых обязательств указывает на то, что активы компании в основном сформированы посредством собственных ресурсов, и за счёт собственного капитала покрываются обязательства предприятия.

Анализ структуры активов и пассивов, проведённый с использованием программы, выявил увеличение стоимости имущества на 7 358 сом (2,0%). Это увеличение в основном обусловлено ростом оборотных активов предприятия. Объём оборотных активов возрос на 123,09%, что на 2,0% превышает рост выручки, составивший 120,2%. Это является, несомненно, положительным моментом. Однако увеличение дебиторской задолженности указывает на потенциальные проблемы с дебиторами.

Рост оборотных средств был достигнут благодаря значительному увеличению денежных средств на более чем 100,0%, а также росту дебиторской задолженности на более чем 170,0%. В структуре оборотных активов денежные средства составляют наибольший удельный вес.

Снижение показателей собственного капитала по сравнению с предыдущим годом также является положительным фактором, особенно учитывая, что это произошло в основном за счёт увеличения уставного капитала на более чем в 6,0 раз. Кроме того, снижение как краткосрочных, так и долгосрочных обязательств также способствует укреплению финансового положения предприятия.

Исходя из этого можно сделать вывод, что данный субъект хозяйствования функционирует преимущественно на основе внутренних ресурсов. Процесс анализа исходит из изучения изменений в показателях доходности за рассматриваемый период. В программном обеспечении заложен специальный алгоритм для достижения этой цели. Анализируются ключевые экономические индикаторы текущего и предыдущего периодов, определяются различия по сравнению с исходными данными и устанавливается влияние конкретных факторов на конечную прибыль. Доходы от продажи товаров и предоставления услуг рассчитываются с использованием метода начисления в комбинации с наличным расчётом: доход учитывается в том отчётном периоде, когда он был заработан, при условии, что его получение вероятно, что подтверждается фактом проведения платежа покупателем.

Предприятие уплачивает налоги в государственный бюджет после формирования балансовой прибыли, а оставшаяся, часть прибыли остается в распоряжении предприятия. Из данных таблицы следует, что валовая прибыль по отношению к предшествующим периодам имеет тенденцию роста что приводит к увеличению прибыли, оставшейся в распоряжении организации.

Выручка от реализации товаров, услуг, работ растет быстрее, чем валовая прибыль от реализации услуг. Это свидетельствует об относительном увеличении себестоимости услуг.

Таблица 3.4. - Формирование и распределение прибыли определенные на базе программы “Налоги” на примере ОАО “Электрические станции” за 2021-2023 гг., в тыс. сом.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2021 г. (сом) | 2022 г. (сом) | 2023 г. (сом) | Темп роста (сом) | | Темп прироста (%) | |
| 2022 г. | 2023 г. | 2022 г. | 2023 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, услуг | 1360 750 | 1 074 182 | 1 291 276 | -286 568 | 216 994 | -26,67 | 16,80 |
| Себестоимость услуг | 1 150640 | 980141 | 1053 990 | -170 499 | 73 849 | -17, 39 | 7, 006 |
| Валовый доход | 2 10110 | 1 94041 | 2 37286 | -16 069 | 43 245 | -8,28 | 18,22 |
| Расходы периода | 3 87541 | 339 009 | 4 79689 | -48 532 | 140 680 | -14,31 | 29,32 |
| Убыток от операционной деятельности | 1 77431 | 1 44968 | 2 42403 | -32 463 | 97 435 | -22,39 | 40,19 |
| Доходы и расходы от неоперационной  деят-ти | 11809 | 18729 | 21185 | 6 920 | 2 456 | 36,94 | 11,59 |
| Убыток отчетного периода | 165622 | 126239 | 221218 | -39 383 | 94 979 | -31,19 | 42,93 |

Источник: выполнена автором на базе программы «Налоговый учет»

Как уже было отмечено в предыдущей главе диссертации(гл.2 параграф 1) ОАО “Электрические станции” является убыточной, дотационной компанией. Дотация компенсирует повышенные [издержки](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%B7%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%BA%D0%B8), покрывает убытки. Предоставление дотаций предприятиям позволяет, с одной стороны, предотвратить их [банкротство](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%B0%D0%BD%D0%BA%D1%80%D0%BE%D1%82%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE), с другой — не допускать превышения розничных цен на электрическую и тепловую энергию, так как часть цены на электрическую и тепловую энергию оплачивается из бюджетных средств за счет дотации. Если бы не было дотаций, ОАО “Электрические станции” переложили бы соответствующую им долю оплаты своих расходов, в основном на население, привело бы к росту цен на электрическую и тепловую энергию. К сожалению, следует отметить, что дотации ложатся тяжелым грузом на [государственный бюджет](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%93%D0%BE%D1%81%D1%83%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82), порождают его [дефицитность](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%B4%D0%B5%D1%84%D0%B8%D1%86%D0%B8%D1%82), вследствие чего приходится осуществлять дополнительную [денежную эмиссию](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%AD%D0%BC%D0%B8%D1%81%D1%81%D0%B8%D1%8F_%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B3), приводящую к [инфляции](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%BD%D1%84%D0%BB%D1%8F%D1%86%D0%B8%D1%8F).

Таблица 3.5. - Расчет влияния налога на прибыль на величину чистой прибыли на примере ОАО “Электрические станции” за 2023 г. (в тыс. сом.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало 2023 года (сом) | На конец 2023 года (сом) | Отклонение (сом) |
| Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, услуг | 1 074 182 | 1 291 276 | 217094 |
| Себестоимость услуг | 980141 | 1053 990 | 73 849 |
| Валовый доход | 1 94 041 | 2 372 86 | 43 245 |
| Расходы периода | 339 009 | 4 796 89 | 140 680 |
| Прибыль (убыток) от операционной деятельности | 1 449 68 | 2 424 03 | 97 435 |
| Доходы и расходы от неоперационной деятельности | 1 872 9 | 2 1185 | 2 456 |
| Убыток отчетного периода | 1 262 39 | 2 212 18 | 94 979 |
| Ставка налога на прибыль | 10% | 10% |  |
| Расходы по налогу на прибыль | - | - |  |
| Убыток отчетного периода | 1 26239 | 2 21218 | 94 979 |

Источник: выполнена автором

Из таблицы 3.5 следует, что сумма валовой прибыли увеличилась в основном за счет роста прибыли от реализации. Но рост себестоимости уменьшает валовую прибыль, превращая компанию в убыточный субъект. Поэтому, чтобы увеличить валовую прибыль, ОАО “Электрические станции” необходимо в первую очередь обратить внимание на факторы, отрицательно влияющие на формирование ее величины.

Таблица 3.6. - Оценка налоговой нагрузки и деловой активности на примере ОАО “Электрические станции” за 2023 г.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | | | | | На начало 2023 года | | На конец 2023 года | Изменение за период |
| Коэффициент налоговой нагрузки | | | | | 25,775 | | 27,850 | 2,070 |
| Rоб = | | Общая сумма налогов | | \*100% |
| Выручка от реализации | |
| Коэффициент нагрузки по НДС | | | | | 47.268 | | 47,708 | 0,440 |
| Кобк = | | Сумма начисленного налога на добавленную стоимость | |  |
| Итог баланса | |
| Коэффициент автономии налога на продажу | | | | | 4,472 | | 4,594 | 0,122 |
| Комс = | | Сумма налога от продажи | |  |
| Выручка от реализации | |
| Коэффициент оборачиваемости материальных средств | | | | | 2 112,608 | | 2 539,570 | 426,963 |
| Коз = | | Выручка от реализации | |  |
| Запасы и затраты | |
| Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности | | | | 188,635 | 226,759 | | 38,124 |
| Кодз = | | Выручка от реализации |  |
| Дебиторская задолженность |
| Срок оборота дебиторской задолженности | | | | 1,935 | 1,610 | | -0,325 |
| Додз = | | 365 |  |
| Кодз |
| Средний срок оборота дебиторской задолженности | | | | 1,772 | | | |
| Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности | | | | 6,037 | 7,257 | | 1,220 |
| Коэффициент оборачиваемости собственного капитала | | | | 4,556 | 5,477 | | 0,921 |
| Кск = | | Выручка от реализации |  |
| Собственный капитал |

Источник: выполнена на основании программы «Налоговый учет»

Коэффициент налоговой нагрузки позволяет производить анализ совокупности налогов и других обязательных платежей в бюджет, исчисленных конкретным налогоплательщиком в различные налоговые периоды, а также отражает уровень воздействия системы налогообложения на конечный результат деятельности налогоплательщика.

От предельного уровня налоговой нагрузки зависит перспективы развития экономики в целом. Рост государственных расходов требует неизбежного увеличения государственных доходов и соответствующего увеличения налоговой нагрузки. Однако очевидно, что на практике эта тенденция не может быть вечной. В связи с этим проблема оптимальной нагрузки на организации становится первоначальной в построении и совершенствовании налоговой системы Кыргызской Республики. Любая организация имеет право законодательно разрешённые методы, способы и приёмы для максимального сокращения своих налоговых обязательств перед государством.

Оптимизация налоговой нагрузки — одна из важнейших составляющих налогового планирования в организациях. Такое планирование проводится с целью минимизации налоговых платежей и повышения объёма оборотных средств организации. Результатом реализации этих целей является увеличение реальных возможностей организации для дальнейшего развития и повышения эффективности его деятельности. За счёт снижения налоговой нагрузки путём поиска наиболее рациональных способов снижения налоговых обязательств у организации появляются дополнительные возможности для максимального увеличения доходности её финансово-хозяйственной деятельности. В итоге анализ налоговой нагрузки необходим для принятия управленческих решений. И целью является определение причин роста или снижения налоговой нагрузки; выявление факторов, влияющих на рост задолженности по платежам в бюджеты разного уровня; выработка мер по снижению налоговой нагрузки и дополнительных платежей — штрафов, пени; поиск путей оптимизации налоговых платежей. Для государства коэффициент налоговой нагрузки необходим для построения налоговой системы, обеспечивающей потребности государства в своих расходах, и в это же время увеличивать стимулы для налогоплательщиков, побуждая их к активной предпринимательской деятельности и постоянному поиску путей повышения эффективности своей финансово-хозяйственной деятельности.

**Выводы по главе 3**

В третьей главе рассмотрены вопросы совершенствования системы налогового анализа на базе моделирования и адаптивно – сценарное прогнозирование уровня налоговых отчислений для целей оптимизации общей суммы облагаемого налога предприятия. Налоговая оптимизация предприятия представляет собой неотъемлемую часть оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которая осуществляется с учетом требований законодательства и сложившейся экономической практики путем выбора формы и способов ведения реальной  предпринимательской (экономической) деятельности, направленной на достижение деловых целей с наименьшей налоговой нагрузкой. Следует отметить, что деятельность, связанная только с уменьшением налоговых платежей, не может считаться налоговой оптимизацией. Если минимизация - это максимальное снижение сумм налогов, то налоговая оптимизация - это процесс, связанный с достижением определенных пропорций всех аспектов деятельности хозяйствующего субъекта в целом.

Предпосылки возникновения и необходимость осуществления налоговой оптимизации обусловлены целями, решаемыми предприятием в процессе ее проведения. Вне зависимости от величины предприятия, его организационно-правовой формы, сферы деятельности можно сформулировать ряд важнейших целей, которые должны реализовываться в процессе налоговой оптимизации: - соблюдение налогового законодательства, обеспечение точного расчета и своевременности уплаты налогов; - оптимизация налогов с целью увеличения прибыли, нахождение законных способов минимизации налоговых платежей; - создание стабильной основы для деятельности предприятия, уверенности в надежности принимаемых управленческих решений, с точки зрения налогообложения, освобождение предприятия от необходимости решать возникающие налоговые проблемы после внешних налоговых проверок.

Результаты проводимой в течении последнего десятилетия экономической реформы свидетельствует о том, что большинство предприятий электроэнергетической отрасли осуществляют свою производственную и коммерческую деятельность крайне неэффективно. В такой ситуации ощущается необходимость корректировки принципов определения налогов и налогообложения деятельностипредприятия. Прежде всего, это связано с формированием и повышением эффективности системы налогового анализа на предприятии. Принципы комплексности и оптимальности принимаемых решений непосредственно оказывают важное теоретическое и практическое значение на совершенствование деятельности хозяйственного субъекта по совершенствованию системы налогообложения. Внедрение указанных принципов налогового анализатребует в основе своей разработки экономико-математической модели и обоснования системы критериев оптимальности. Использование приемов экономико-математического моделирования оптимизации с учетом изменений налоговых ставок предприятия позволяет определить его возможности в деле оптимизации налогового бремени, обеспечить обьективное определение налоговой суммы, оценить экономические результаты производственно-хозяйственной деятельности. Кроме того, следует отметить, что за последний год в стране наметилась тенденция развития и совершенствование системы налогообложения.

Выполненные расчеты свидетельствуют о том, что в 2030 г. по сравнению с 2019 г. общая сумма облагаемого налога увеличится в более чем в 2 раза, а по сравнению с 2023 г. – в 1,4 раз. Как известно, общая облагаемая сумма налогов – это один из важнейших расчетных показателей работы предприятия, который характеризует конечнуюгодовую сумму налога экономическогосубъекта, который представляет собой как сумма по всем виджам налогов предприятия.

Во втором параграфе выработаны пути совершенствования стратегического налогового учета и налогового анализа на основе адаптивно-сценарного прогнозирования налоговых отчислений с применением современных инструментальных компьютерных систем. Система поддерживает эффективную работу с различными объемами учетной информации, разным количеством рабочих мест учетных работников, использованием многообразных средств вычислительной техники и топологий вычислительной сети. При этом масштабность обеспечивается на системном уровне программного комплекса без внесения изменений в описание модели предметной области (конфигурацию системы). Использование известных методов экономического анализа, экономико-математических методов, методов математической статистики, соответствующих инструментальных средств программирования в условиях жесткой конкуренции нас привело к разработке финансово-аналитической программы, позволяющей вести анализ финансовых результатов деятельности предприятия и определить сумму налогов на прибыль и налоговой нагрузки. Эта программа выполняет следующие функции:

- анализ и оценка отдельных показателей производственно-финансового состояния объекта или предприятия по различным методикам и применение этих оценок, на этой базе определить сумму налогов на прибыль хозяйствующего субъекта и налоговой нагрузки;

- налоговый анализ и исследования деятельности объекта по налогам, прогноз, использование статических и динамических вариантов сравнения элементов налогообложения и табличное и графическое представление налоговой информации.

Методика расчета налоговой нагрузки предусматривает определение общей величины налоговых обязательств, возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, и представляет собой совокупность сумм, начисленных за год каждого из обязательных платежей в составе налогового поля, которые должно уплачивать предприятие в бюджетную систему. Ухудшение финансового состояния предприятия сопровождается «проеданием» собственного капитала и неизбежным «залезанием в долги». Тем самым падает финансовая устойчивости, то есть финансовая независимость предприятия, способность маневрировать собственными средствами, достаточная финансовая обеспеченность бесперебойного процесса деятельности.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенные в диссертационной работе исследования, научно-теоретических и организационно-методических основ совершенствования налогового учета и налогового анализа предприятий в условиях цифровизации позволили сделать следующие выводы и предложения, направленные на создание условий для эффективного формирования и развития налогового учета и налогового анализа предприятий энергетической отрасли Кыргызской Республики:

1. Взимание налогов - древнейшая функция и одно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию. Как известно, налоги появились с разделением общества на классы и возникновением государственности, как взносы граждан, необходимые для содержания публичной власти. В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. Исходя из этого минимальный размер налогового бремени определяется суммой расходов государства на исполнение минимума его функций; управление, оборона, суд, охрана порядка, - чем больше функций возложено на государство, тем больше оно должно собирать налогов. Налоги являются основным экономическим рычагом, при помощи которого государство может воздействовать на формирование рыночной экономики. Возникновение налогового учета и налогового анализа в условиях цифровизации обусловлено фискальными целями, трудностью контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками, что вызвало становление и развитие налогового учета и налогового анализа в целях налогового контроля.

2. Вопрос о природе налогов всегда относился к числу наиболее острых и сложных. Большинство представители экономической мысли разного времени стремились найти законы про­исхождения и использования налогов. Это позволяет заметить, что теория налогов занимает центральное место в разви­тии экономических учений. Проблема теории налогов заключается в выяснении происхождения и правильного дохода. Разрешить эту проблему можно лишь определив, почему налоги пользуется спросом. И первым камнем преткновения при этом является само определение налогов. Трудность составляет выяснение вопроса о том, что представляет собой экономическая категория налоги. Терминологическое исследование экономической мысли разного времени и современности, относительно понятия «налоги» свидетельствует о том, что научное познание понятия налоги неотделимо от исторической эволю­ции общества. В каждой новой теории находят преломление новые факты действительности и это позволило нам предпринять попытку группировки существующих теорий по временному признаку. Подводя итог исследования отметим, что под налогом *следует понимать обязательный, индивидуально безвозмездный*[*платёж*](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D1%82%D1%91%D0%B6)*, взимаемый с экономических субъектов и физических лиц  в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства, под налоговым учетом следует понимать информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования, учета и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенную для информационного обеспечения процесса принятия решений по управлению ею в целом и отдельными процессами. А под налоговым анализом понимается совокупность приемов и способов, с помощью которых можно охарактеризовать налоговую политику и провести анализ налоговых изъятий за отдельные периоды времени, а также способ познания сущности налоговых обязательств, основанный на расчленении их на составные части и изучении во всем многообразии связи и зависимости. При этом методика налогового анализа представляет собой совокупность аналитических способов и правил исследования экономической деятельности организации в целях повышения поступлений в бюджет.*

3. В результате проведенного в работе исследования нами выявлены основные предпосылки возникновения налогового учета в системе бухгалтерского учета, и в работе удалось доказать объективную необходимость выделения налогового учета в самостоятельную систему, позволяющую государству в лице его фискальных органов решить целый ряд задач, решение которых с использованием только системы бухгалтерского учета просто невозможно. Предпосылкой для законодательного выделения налогового учета и налогового анализа как учетно-аналитической системы стал Закон Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», где в ст.175;181[15] отмечается, что «налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых предусмотрены различные условия налогообложения, обязаны вести налоговый учет», и, соответственно, налоговый анализ, демонстрирующие реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта и отражающие властное предписание государства, относительно порядка учета доходов и расходов, а также порядка формирования налогооблагаемой базы.

4. Исследование существующей практики налогового учета свидетельствуют о том, что при разработке налоговой стратегии в условиях цифровизации рассматриваются несколько эффективных направлений решения проблем развития и совершенствования налогового учета на предприятиях в современных условиях рыночного развития экономики Кыргызстана. В этой связи, нам представляется актуальным, во-первых, выработать методологическую и организационно-методическую основу налогового учета; во-вторых, на основе изучения существующей практики, сформулировать и предложить практические рекомендации для осознанного выбора основных направлений развития и совершенствования налогового учета на предприятиях в условиях цифровизации, а в-третьих, выработать научно-обоснованные нормативно-законодательные акты и целесообразность комплексного их применения для целей развития экономики и благосостояния кыргызской государственности на базе применения совершенной методологии налогового учета на предприятиях в условиях цифровизации обусловленный их системным взаимодействием налогового учета и налогового анализа.

5. В диссертации налоговый учет представлен как параллельная система бухгалтерского учета, в связи с чем возникает необходимость разделения налогового учета с применением действующего плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства, некоммерческих организаций (за исключением бюджетных учреждений) утвержденный правительством Кыргызской Республики от 7 октября №231[16], с соответствующим дополнением специфических синтетических счетов для ведения налогового учета, предложенные нами в во втором параграфе первой главы диссертации. Что касается первичных документов налогового учета, законодатели прямо указано, что формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к налоговой политике налогоплательщика. Формы регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета. К 2024 году в Кыргызской Республике не только сформировалась устойчивая тенденция к разделению бухгалтерского и налогового учета, но и фактически существует система налогового учета по большинству исчисляемых налогов. Учетно-аналитическое обеспечение финансово-хозяйственной деятельности организации и рациональное взаимодействие налогового учета требуют создания системы налоговых регистров, отвечающей критериям системности, внутренней непротиворечивости (регистры промежуточных расчетов и отчетных данных), формирование которой целесообразно осуществлять на основе отдельных приемов (единичность регистрации информации, обоснованность и достоверность вносимых данных, применение единых форм).

6. Наличие в налоговом учете и отчетности информации об отложенных налоговых активах и обязательствах, помимо известных преимуществ заключает, в себе ряд противоречий в формировании общей информационной базы. Анализ различных вариантов возникновения временных и постоянных налоговых разниц позволяет сформировать информационную базу, потенциально несущих информацию для принятия управленческих решений, что соответствует основным требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Для повышения оперативности функционирования и достоверности информационных систем налогового учета целесообразно использовать способы формирования отчетных данных, преимуществом которых является сохранение устойчивой и контролируемой связи между бухгалтерским и налоговым учетом, связанное со спецификой отрасли и различными условиями финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

7. Учитывая недостаточную изученность и разработанность отдельных вопросов формирования показателей об отложенных налоговых обязательствах и несовершенство нормативно-правовой базы, регулирующей порядок составления отчетности об отложенных налоговых обязательствах, мы рекомендуем для хозяйствующих субъектов электроэнергетической отрасли Кыргызской Республики ведомственную форму отчетности об отложенных налоговых обязательствах «Отчет об отложенных налоговых обязательствах». Внедрение рекомендуемой ведомственной формы отчетности способствует повышению аналитических возможностей финансовой отчетности, способствует улучшению оперативности получения информации об отложенных налоговых обязательствах и принятию своевременных и объективных управленческих решений. Хозяйствующие субъекты, руководствуясь МСФО поставлены перед составления отчетности в чрезвычайно тяжелые условия, которые несомненно окажут влияние на ее качественный уровень. МСФО инициирует ис­числение новых показателей налогообложения. Внедрение рекомендуемой ведомственной формы отчетности способствует повышению аналитических возможностей финансовой отчетности и принятию своевременных и объективных управленческих решений.

8.Авторская позиция в отношении развития налогового учета в учетной практике экономических субъектов заключается в позиционировании роли налогового учета как компоненты налоговой учетно-аналитической системы, которая является неотъемлемой функциональной составляющей управления, поскольку принятие любого управленческого решения должно анализироваться с позиции налоговых последствий. Содержательный анализ компонентного состава налоговой учетно-аналитической системы (налоговый учет, налоговое планирование, налоговый анализ), в контексте ее значения для целей управления организацией, автором представлен в научных публикациях. Развитие системы налогового учета в современных реалиях должно осуществляться в соответствии с требованиями цифровой экономики, для чего необходимо: оценить возможности налоговой учетно-аналитической системы в решении новых задач, определяемых цифровой экономикой, изучить влияние цифровой экономики на методологию, объекты и организацию налогового учета, определить направления реформирования основных инфраструктурных составляющих, обеспечивающих условия для развития налоговой учетно-аналитической системы (кадры и образовательные программы, автоматизированные платформы генерирования, обмена и использования экономической информации)

9. Проведенные исследования свидетельствуют о том, что налоговый анализ как вид экономического анализа хозяйственной деятельности, оптимизация налогов, налоговое планирование и аудит, очень востребованы. Анализ, на базе которого принимаются управленческие решения в организации, касающиеся налогов, будет иметь налоговую направленность. Показателям, связанным с налогами, уделяется особое внимание — их изучают и оценивают при проведении других видов анализа. В настоящее время, помимо традиционных индикаторов финансового состояния организации (ликвидность и платежеспособность, финансовая устойчивость и пр.) используют индикатор «налоговая нагрузка» с такими показателями, как коэффициенты совокупной налоговой нагрузки и налоговой эластичности, доля налогов в добавленной стоимости. По нашему мнению, функции современного финансового анализа претерпели трансформацию. Если раньше его основным предназначением было подведение итогов развития за прошедший период и сопоставление фактических показателей с плановыми, то сейчас наиболее важные его функции — оперативное выявление возможностей, препятствий, рисков, оценка степени реализации тактических и стратегических целей. Возникает необходимость анализа всех показателей, в той или иной мере оказывающих влияние на устойчивость и дальнейшее развитие организации. К их числу относятся налоговые обязательства и отложенные налоговые обязательства. В связи с расширением круга пользователей, заинтересованных в достоверной оценке деятельности предприятий по налогообложению, разработаны и внедрены организационно-методические положения анализа и оценки эффективности расчетов по налогам и налоговой нагрузки в хозяйствующих субъектах.

10. Проведенные исследования состояния системы налогообложения свидетельствуют о том, что *нормальным(авторская позиция)* будет считаться бюджет, расходующий 1/6 часть национального дохода. Определить единую норму налогообложения для всех случаев и всякого времени невозможно, но каждый раз требуется учитывать экономические условия конкретной страны в данный временной промежуток. В международной практике поиск методов оценки результатов налоговой политики на уровне экономики страны начался значительно раньше, чем появилась потребность организаций в налоговом анализе как инструменте принятия решений. Проблема создания идеальной налоговой системы была теоретически оформлена в трудах знаменитого английского экономиста А. Смита[134]. Однако исследования экономистов XVIII в. о количественной оценке справедливости налогообложения не стали самостоятельным направлением экономической науки. Анализ влияния налогообложения на экономику сводился к попыткам оценить тяжесть налогообложения, количественно выраженную как доля национального дохода, которая формирует государственный бюджет посредством налоговых платежей.

11. Исследования направленные на разработку моделирования в системе налогового учета показали, что экономиеское прогнозирование организации налогового учета должно иметь комплексный характер и охватывать все виды налогов, которыми облагается предприятия. Вместе с тем оно должно быть связано и с другими, относительно самостоятельными сферами прогнозирования – приобретение, заготовление, реализация, формирование капитала и т.д. Каждое из названных направлений бухгалтерского и налогового учета имеет самостоятельное значение, которое должно быть учтено при их моделировании. В практике разработки моделирования организации налогового учета можно использовать следующие методы прогнозирования: экстраполяция, экспертные оценки, моделирование. Реализация представленных в работе организационно-методических положений по постановке системы налогового учетаи анализа позволит организациям значительно повысить надежность информации, формируемой в системах бухгалтерского, финансового и налогового учета, снизить налоговые риски, эффективно использовать данные налогового учета для целей налогового планирования и налоговой оптимизации, повысить результативность мероприятий финансового контроля.

Выполненные прогнозные расчеты на материалах ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» до 2030 годасвидетельствуют о том, что в 2030 г. по сравнению с 2019 г. общая сумма облагаемого налога увеличится в более чем в 2 раза, а по сравнению с 2023 г. – в 1,4 раза. Как известно, общая облагаемая сумма налогов – это один из важнейших расчетных показателей работы ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана» до 2030 года, который характеризует конечную годовую сумму налога экономическогосубъекта, который представляет собой как сумма по всем видам налогов компании.

12. В диссертации выработаны пути совершенствования стратегического налогового учета и налогового анализа на основе адаптивно-сценарного прогнозирования налоговых отчислений с применением современных инструментальных компьютерных систем. Система поддерживает эффективную работу с различными объемами учетной информации, разным количеством рабочих мест учетных работников, использованием многообразных средств вычислительной техники и топологий вычислительной сети. При этом масштабность обеспечивается на системном уровне программного комплекса без внесения изменений в описание модели предметной области (конфигурацию системы). Использование известных методов экономического анализа, экономико-математических методов, методов математической статистики, соответствующих инструментальных средств программирования в условиях жесткой конкуренции нас привело к разработке финансово-аналитической программы, позволяющей вести анализ финансовых результатов деятельности предприятия и определить сумму налогов на прибыль и налоговой нагрузки. Эта программа выполняет следующие функции:

- анализ и оценка отдельных показателей производственно-финансового состояния объекта или предприятия по различным методикам и применение этих оценок, на этой базе определить сумму налогов на прибыль хозяйствующего субъекта и налоговой нагрузки;

- налоговый анализ и исследования деятельности объекта по налогам, прогноз, использование статических и динамических вариантов сравнения элементов налогообложения и табличное и графическое представление налоговой информации.

Методика расчета налоговой нагрузки предусматривает определение общей величины налоговых обязательств, возникших в процессе ведения деятельности за календарный год, и представляет собой совокупность сумм, начисленных за год каждого из обязательных платежей в составе налогового поля, которые должно уплачивать предприятие в бюджетную систему. Коэффициент налоговой нагрузки позволяет производить анализ совокупности налогов и других обязательных платежей в бюджет, исчисленных конкретным налогоплательщиком в различные налоговые периоды, а также отражает уровень воздействия системы налогообложения на конечный результат деятельности налогоплательщика.

От предельного уровня налоговой нагрузки зависит перспективы развития экономики в целом. Рост государственных расходов требует неизбежного увеличения государственных доходов и соответствующего увеличения налоговой нагрузки. Однако очевидно, что на практике эта тенденция не может быть вечной. В связи с этим проблема оптимальной нагрузки на организации становится первоначальной в построении и совершенствовании налоговой системы Кыргызской Республики. Любая организация имеет право законодательно разрешённые методы, способы и приёмы для максимального сокращения своих налоговых обязательств перед государством.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

**I. Нормативные правовые документы**

1. Гражданский кодекс Кыргызской Республики от 5 января 1998 года(в редакции от 5 октября 2023 года № 185)
2. Гражданский кодекс Кыргызской Республики. Части I, II. Нормативные акты Кыргызской Республики 2001г. стр. 5-514.
3. Закон "Об акционерных обществах в Республике Кыргызстан" (В редакции Законов Кыргызской Республики от 17 декабря 1992 года№1084-ХП, 11 января 1994 года№1367-ХП, 28 мая 1994 года№1563-ХП).
4. Закон Кыргызской Республики от 15 октября 1997 года №74 «О банкротстве (несостоятельности)» (В редакции Законов КР от 30 декабря 1998 года №160, 7 июля 1999 года №64, 29 сентября 2000 года, 17 июня 2002 года № 102, 17 июня 2002 года № 103).
5. Закон КР «О государственных пособиях в КР» (в редакции Законов КР от 30 апреля 2001 года № 36, 12 января 2002 года № 4, 16 октября 2002 года № 144, 1 июля 2004 года №81, 13 августа 2005 года № 148, 27 июля 2006 года №133, 25 апреля 2008 года № 70),
6. Закон Кыргызской Республики «О бухгалтерском учете». от 29 апреля2002 года №76.
7. Закон Кыргызской Республики от 2003-07-30, № 159 [О системе Единого плательщика](http://foms.kg/page/ediniyplatej)
8. Закон Кыргызской Республики от 2008-04-14, № 58 Об информации персонального характера
9. Закон Кыргызской Республики от 2019-12-27 № 148 [Об утверждении отчета об исполнении бюджета Фонда обязательного медицинского страхования при Правительстве Кыргызской Республики за 2018 год](http://foms.kg/storage/web/finansirovanie/zakony/%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%20%D0%BE%D0%B1%20%D1%83%D1%82%D0%B2%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B8%20%D0%BE%D1%82%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%20%D0%BD%D0%B0%20%D0%BE%D1%84%D0%B8%D1%86%D0%B8%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D0%BC.rar)
10. Закон Кыргызской Республики от 30 декабря 1998 года №160 «О внесении изменений и дополнений в Закон Кыргызской Республики «О банкротстве (несостоятельности)».
11. Методические рекомендации по переходу на ведение бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (утверждены постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам фин. отчетности и аудиту от 23 декабря 2002 года № 29).
12. Методические рекомендации по применению МСФО 16 "Основные средства" (рекомендованы к применению постановлением коллегии Госкомиссии при Правительстве КР по стандартам фин. отчетности и аудиту от 24 июня 2003 года № 11)
13. Методические рекомендации по упрощенной форме ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности для индивидуальных предпринимателей (утверждены постановлением Госкомиссии КР по стандартам фин. отчетности и аудиту от 30 декабря 2002 года № 31)
14. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.08.2015 г.).
15. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 года № 77 [Текст] / Норматив.акты Кырг.Респ. – 2022.- №77.
16. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и Методические рекомендации по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Рекомендован Постановлением Государственной комиссии при Правительстве КР по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 18 ноября 2002г. №28.
17. Положение о документообороте в бухгалтерском учете (утверждено постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 31 декабря 2002 года № 35).
18. Положение о порядке определения расходов, связанных с получением дохода, подлежащих вычету при определении налогооблагаемой прибыли (статья 94 Налогового кодекса) (утверждено приказом Минфина КР от 18 апреля 2000 года № 120-П).
19. Положение о порядке учета, хранения и выдачи счетов-фактур НДС как бланков строгой отчетности, а также учета денежных средств в налоговых органах (утверждено приказом Минфина КР от 18 апреля 2003 года № 127-П).
20. Положение о применении счетов-фактур НДС как бланка строгой отчетности (утверждено приказом Минфина КР от 18 апреля 2003 года № 127-П).
21. Постановление Правительства КР от 18 марта 2005 года № 137 «О дополнительных мерах по реформированию системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Кыргызской Республике».
22. Постановление Правительства КР от 22 апреля 2003 года № 235. «О Международных стандартах аудита в Кыргызской Республике»
23. Постановление Правительства КР от 28 сентября 2001 года № 593 «О Международных стандартах финансовой отчетности в Кыргызской Республике»
24. Постановление Правительства Кыргызской Республики от 2017-11-21, № 762"Об утверждении Требований к защите информации, содержащейся в базах данных государственных информационных систем
25. Постановление Правительства Кыргызской Республики от 7 октября 2010 года № 231.
26. Пояснение к Закону Кыргызской Республики от 29 апреля 2002 года № 76 «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 22.05.2015 г.). Методическое указание. Бишкек: 2015 г. 78 стр.
27. Рекомендация по формированию учетной политики субъектов (утверждена постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 26 марта 2002 года № 6).
28. Трудовой Кодекс Кыргызской Республики г.Бишкек, от 4 августа 2004 года N 106 (В редакции Законов КР от 8 октября 2004 года N 181, 30 июня 2005 года N 85, 31 июля 2007 года N 117, 7 августа 2007 года N 136, 17 марта 2008 года N 21, 19 апреля 2008 года N 61, 25 июля 2008 года N 168, 20 января 2009 года N 10, 24 февраля 2009 года N 63, 30 марта 2009 года N 103, 12 октября 2009 года N 260, 18 мая 2012 года N 59, 5 июля 2012 года N 97, 10 августа 2012 года N 164, 20 ноября 2012 года N 185, 15 июля 2013 года N 141, 1 ноября 2013 года N 198) (Введен в действие Законом КР от 4 августа 2004 года N 107)
29. Указ Президента Кыргызской Республики от 3 апреля 2000 года УП №73 «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в Кыргызской Республике».

**II. Монографии, научные труды, учебная и статистическая литература**

1. Noller, C. R.; Adams, Roger. [The Use of Aliphatic Acid Anhydrides in the Preparation of Ketones by the Friedel and Crafts Reaction](http://pubs.acs.org/doi/pdf/10.1021/ja01673a017) (англ.) // [J. Am. Chem. Soc.](https://ru.wikipedia.org/w/index.php?title=Journal_of_the_American_Chemical_Society&action=edit&redlink=1)[[англ.]](https://en.wikipedia.org/wiki/Journal_of_the_American_Chemical_Society) :journal. — 1924. — Vol. 46, no. 8. — P. 1889—1896. — [doi](https://ru.wikipedia.org/wiki/Doi):[10.1021/ja01673a017](https://dx.doi.org/10.1021%2Fja01673a017). (англ.)
2. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Нормативный учет и калькулирование фактической себестоимости продукции производственного объединения. – М.: МГУ, 1998.-128с.
3. Акылбекова Н.И. Статистический анализ охраны здоровья населения и ее финансирования. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальностям:08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика 08.00.10 - финансы, денежное обращение и кредит. Бишкек, 2019г. С. 45.
4. Алексеенко, М.М. Взгляды на развитие учения о налоге. Харьков, 1870.
5. Алисенов, А. С. Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для вузов / А. С. Алисенов. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 521 с.
6. Алисенов, А.С. Международные стандарты финансовой отчетности (продвинутый курс): учебник и практикум для вузов / А. С. Алисенов. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 443 с.

1. [Аникин А. В.](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%90%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8%D0%BD,_%D0%90%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%B5%D0%B9_%D0%92%D0%BB%D0%B0%D0%B4%D0%B8%D0%BC%D0%B8%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87" \o "Аникин, Андрей Владимирович) Наука получает имя // Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса. — 2-е изд. — М.: [Политиздат](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D1%82), 1975. — С. 30-34. — 384 с.
2. Аникин А.В. Глава пятнадцатая. Экономический романтизм: Сисмонди // Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса. — 2-е изд. — М.: [Политиздат](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D1%82), 1975. — С. 288-302. — 384 с.
3. Арзыбаев А.А. и др. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебник для ВУЗов, Бишкек-2016г. 320с.
4. Барр Р. Политическая экономия: В 2-х тт. - Т.2: Пер. с фр. - М.: Международные отношения, 1995. - 752с.
5. Безруких П.С. Бухгалтерское дело: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (070109)-/П.С. Безруких, И.П. Комиссарова. – М.: Юнити-Дана, 2015. -271 с.
6. Бенке, Р. Л., Холт, Р. Н. Полный цикл финансового учета. Пер. с англ. Н.С. Кукушкина, А.Н. Ермолова; под науч. ред. В.Ф. Палия. – М.: Виктори, 1993. – 119 с. Benke R. L., Holt R. N. The financial accounting cycle. Charlottesville, VA: Ivy Software, 1985. 113 p. (Russ. ed.: Benke, R. L., Holt, R. N. Polnyi tsikl finansovogo ucheta. Moscow: Victory, 1993. 119 p.).
7. Бёргин Э. Глава 5. Феномен Милтона Фридмена // Великая революция идей: возрождение свободных рынков после Великой депрессии. — Мысль, 2017. — С. 177—214. — 328 с. — [ISBN 978-5-244-01187-6](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D1%83%D0%B6%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%B0%D1%8F:%D0%98%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3/9785244011876).
8. Бердичевская, В. О. Учет затрат на производство и реализацию продукции и калькулирование себестоимости продукции: учебник для вузов / В. О. Бердичевская. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 146 с.
9. Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь: Француз., рус., англ., нем., исп. терминология / И. Бернар, Ж -К. Колли: В 2 т. Пер. с фр. Под общ. Ред. Л.В. Степанова. - М.: Международные отношения. Т. 2: G-Z.-1994.-718с.
10. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: Теория, практика и ин­терпретация / Л.А. Бернстайн: Пер с англ.; Научи, ред. перевода И.И. Ели­сеева. - М: Финансы и статистика, 1996. - 623 с.: - (Серия по бухгал­терскому учету и аудиту UNCTC / Гл. ред. Я.В. Соколов).
11. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк -Киев: Ника-Центр: Эльга, 1998. - 477 с. -(Б-ка финансового менеджера).
12. Бланк И.А. Финансовая стратегия предприятия. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2004. -720с.
13. Блейк Д., Амат О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник. – М.: 1997. -320с.
14. Богатырева, С.Н.Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник для вузов / С. Н. Богатырева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 515 с.
15. Болотбеков А.Б. Место управленческого учета в организации экономического анализа производственных затрат. Научный журнал. Москва. Учет и контроль №3, 2017 г. 16-25
16. Большой бухгалтерский словарь: 10 000 терминов / Авт. и сост. М.Ю.Агафонова, А.Н. Азрилиян, О.М. Азрилиян и др.; Под ред. А. Н. Азри-  
    лияна. - М.: Институт мировой экономики, 1999. - 569 с.
17. Большой экономический словарь / Авт. - сост.: М.Ю. Агафонова, А.Н. Азрилиян, В.И. Бенедиктова и др.; Под ред. А.Н. Азрилияна. - 2. изд.,  
    перераб. и доп. - М.: Институт новой экономики, 1997. - 856 с.
18. Бригкхем Ю., Гепенски Л. Финансовый менеджмент. -М.-1998. с.256.
19. Бурдюгова О.М., Гриб Р.Б. Учет субсидирования процентов по кредитам. // Бухгалтерский учет №19, 2014г. с 19-23
20. Бурмисрова, Л. М. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Л.М. Бурмистрова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2022. – 304 с.
21. Бурцев В.В. Сущность комплексного экономического анализа в современных условиях. // Экономический анализ: теория и практика №8(23), 2014г. с 3-9
22. Бухгалтерский учет в коммерческих организациях: учебное пособие / М.В. Мельник, С.Е. Егорова, Н.Г. Кулакова, Л.А. Юданова. – Москва: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2021. – 480 с.
23. Бухгалтерский учет в условиях антикризисного управления: учебное пособие / В. Э. Керимов, А. А. Ситнов, М. А. Лукашков [и др.]; под ред. проф. В. Э. Керимова. — 2-е изд., стер. — Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°» 2022. — 312 с.
24. Бухгалтерский учет:учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / А. Ф. Дятлова, Е. Н. Колесникова, В. А. Бородин [и др.]; под ред. Ю. А. Бабаева, В. И. Бобошко, А. Ф. Дятловой. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2021. – 623 с.
25. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов / Л. В. Бухарева [и др.]; под редакцией И. М. Дмитриевой, В. Б. Малицкой, Ю. К. Харакоз. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 524 с.
26. Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для вузов / О. Л. Островская, Л. Л. Покровская, М. А. Осипов; под редакцией Т. П. Карповой. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 432 с.
27. Бухгатерский учет и анализ: учебное пособие / Ю.И. Сигидов, Н.Ю. Мороз, Е.А. Оксанич, Г.Н. Ясменко; под ред. Ю.И. Сигидова. — 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2024.
28. В. С. Афанасьева. М.: ЭКСМО, 2007. 960 с. (Антология экономической мысли).
29. В.Ф. Палий Теория Бухгалтерского учета: Учебник. Финансы и статистика, 1988 г. – 279 с.
30. Вахрушина М.А. и др. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности. – М.: 2007. – 320 с.
31. Викселль Кнут // [Большая советская энциклопедия](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B0%D1%8F_%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%82%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BA%D0%BB%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1%8F_(%D1%82%D1%80%D0%B5%D1%82%D1%8C%D0%B5_%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5)): [в 30 т.] / под ред. [А. М. Прохорова](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D1%85%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B2,_%D0%90%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80_%D0%9C%D0%B8%D1%85%D0%B0%D0%B9%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87) — 3-е изд. — М.: [Советская энциклопедия](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B0%D1%8F_%D1%80%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B9%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BA%D0%BB%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1%8F_(%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE)), 1969.
32. Викссель К. Лекции по политической экономии / К. Викссель. Ч.1. 1935. Антология экономической классики: В 2т. / Предисловие., сост. И.А. Сто­ляров. - М.: Эконов. - Т. 1. -1993. - 475 с.
33. Волкова, О. Н. Учетная информация для принятия решений: учебник и практикум для вузов / О. Н. Волкова, И. Ю. Чуракова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 449 с.
34. Воронченко, Т. В. Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для вузов / Т. В. Воронченко. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 727 с.
35. Ворст И.. Ревентлоу П. Экономика фирмы: Учеб./Пер. с датского А.Н. Чеканского, О.В. Рождественского. - М.: Высш. шк., 1994. - 272с.
36. Выборова Е.Н. Особенности эффективности принятия управленческих решений. // Экономический анализ: теория и практика №8(41), 2014 с 38
37. Гальчинский А.С. Карл Маркс и развитие экономической мысли Запада /А.С. Гальчинский. - М.: Экономика, 1990. - 199 с.
38. Гаспар Скаруффи (1519-1584), Антология экономической классики: В 2т. / Предисловие., сост. И.А. Сто­ляров. - М.: Эконов. - Т. 2. -1993. - 540 с. Раздел 6. Г.Скаруффи. «Размышления о монете и настоящей пропорциональности между золотом и серебром»
39. Гиляровская Л.Т. Финансово-инвестиционный анализ и аудит коммер­ческих организаций / Л.Т Гиляровская, Д.А. Ендовицкий. - Воронеж:  
    Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 1997. - 333 с.
40. Дамари Р. Г. Финансовое планирование для предпринимателей (западный опыт): [учеб. пособие] / Р. Г. Дамари, Н. К. Прядилина; Министерство образования и науки России, Уральский государственный лесотехнический университет. – Екатеринбург: [УГЛТУ], 2015. – 118 с.: ил. - Библиогр.: с. 81.
41. Де Сисмонди, Ж. С. Новые начала политэкономии, или О богатстве в его отношении к народонаселению. М., 1897. 356 с.
42. ДЖ Кейнс. Беглый взгляд на Советскую Россию (1925) // Д.Кейнс. Впечатления о Советской России. Должно ли государство управлять экономикой. М., 2015. С. 55-75.
43. ДЖ. Кейнс. Беглый взгляд на Советскую Россию (1925) // Д. Кейнс. Впечатления о Советской России. Должно ли государство управлять экономикой. М., 2015. С. 55-75.
44. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008. - 148 с.
45. Дюсембаев К.Ш. Аудит и анализ финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для вузов / К.Ш. Дюсембаев, С.К. Егембердиева, З.К. Дюсембаева. - Алматы: Каржы- каражат, 1998. - 512с.: табл. - ISBN 5838016981:
46. Ендовицкий Д.А. Формирование прибыли и анализ показателей прибыли организации. // Экономический анализ: теория и практика №11(26), 2014 с 14-25.
47. Ержанов М.С. Проблемы создания внутрифирменных стандартов аудиторской фирмы / М.С. Ержанов // Вестник КРСУ. 2008. Т.8. № 6. С. 90-94.
48. Исаев, А. А. Очерки теории и практики налогов. Ярославль, 1887.
49. Исраилов М.И. и др. Бухгалтерский финансовый учет. Учебник для ВУЗов. Бишкек 2011 г. 570 с.
50. Исраилов М.И., Биймырсаева Э.М. Стратегический учет и управленческий анализ инновационной деятельности экономических субъектов Кыргызской Республики. Монография. Бишкек: - Б.:2024. – 298 с.
51. Исраилов, М.И. Некоторые вопросы внедрения бюджетирования в учетную систему предприятия: организационно-методический аспект [Текст]/ М.И. Исраилов, А.А.Сатмурзаев. – Бишкек: Научно- периодический журнал «Вестник КНУ имени Жусуп Баласагына», 2012.
52. Йорген Ворст. Экономика фирмы. Монография. ISBN: 5-06-003265-5 Год издания: 1994 Издательство: Высшая школа 340 стр.  
     livelib.ru:https://www.livelib.ru/author/663573/latest-jorgen-vorst.
53. Казакова Н. А. Анализ финансовой отчетности. Консолидированный бизнес: учебник для вузов / Н. А. Казакова. - Москва: Издательство Юрайт, 2022. - 233 с
54. Карпова Т.П. Теория составления Бухгалтерской отчетности. Учебное пособие/ КиноРус, 2022 г. - 295 с.
55. Кейнс, Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: ЭКСМО, 2007.
56. Кларк, Джон Бейтс // [100 великих экономистов до Кейнса](https://ru.wikipedia.org/wiki/100_%D0%B2%D0%B5%D0%BB%D0%B8%D0%BA%D0%B8%D1%85_%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2_%D0%B4%D0%BE_%D0%9A%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D1%81%D0%B0) = Great Economists before Keynes: An introduction to the lives & works of one hundred great economists of the past. — СПб.: Экономикус, 2008. — С. 134—137. — 352 с. — (Библиотека «Экономической школы», вып. 42). — 1500 экз. — [ISBN 978-5-903816-01-9](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D1%83%D0%B6%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%B0%D1%8F:%D0%98%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3/9785903816019).
57. Классика экономической мысли / В. Петти, А. Смит, Д. Риккардо и др.-М.: ЭКСМО - Пресс, 2000. - 895 с. - (Антология мысли).
58. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В.В. Ковалев. - М.: Финансы и статис­тика, Издание 5, 2021.-429с.
59. Ковалев В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2002. - № 17. - с.67 - 72.
60. Кондраков Н. П. Основы бухгалтерского учета / Н П. Кондраков. - М.: Изд. ИНФРА-М: 2024 г. 4-изд С. 221.
61. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М.: Инфра - М, 2014. - 720 с.
62. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет в кооперативах, малых и арендных предприятиях [Текст]/ Н.П. Кондраков. - М.: 2018., с.417.
63. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет в промышленности [Текст]/ Н.П. Кондраков. - М., Финансы, 2019г.- с.440.
64. Кулова Э.У. Налоговое консультирование, как основной вид сопутствующих услуг налогового аудита. Научный журнал «Наука, новые технологии и инновации Кыргызстана» №6. 2016 г. стр. 109-111.
65. Култаев, Т.Ч., Определение оптимальной урожайности сельскохозяйственных культур по критерию максимума прибыли [Текст] / Т.Ч. Култаев, Г.Т. Маматкадырова. - Труды ИВМиМГ СО РАН, 2016.
66. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002. -640 с.
67. Кыргызстан – на пути к новой модели социального развития [Текст] / Бишкек: Изд. “Учкун”, 2024 г.
68. Кыргызстан в цифрах 2019-2023 году: Краткий сборник Бишкек:, 2019-2023гг. [Текст] / Бишкек: изд. “Учкун”,2024 г.
69. Кыргызстан в цифрах. Статистический сборник [Текст] / Бишкек: 2024.-327с.
70. Макконнелл, Кэмпбелл Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконнелл, Л. Брю Стенли. - в 2 т. Пер. с англ. 11 изд.: О.Н. Антипова и др.; Общ. Ред. пер. А.А. Пороховского. - М.: Республика. Т. 1992.-400с.
71. Ман Т. Меркантилизм. Богатсво Англии во внешней торговле: Научная литература 2007. Директ Медиа
72. Маркс, К. Капитал. Т. 4 / К. Маркс, Ф. Энгельс. М.: Изд-во полит. лит., 1955. 638 с.
73. Маршалл, А. Принципы экономической науки. М.: Прогресс, 1993. 594 с.
74. Медведев М.Ю. IAS8 “Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки” / Выпуск1, 2016 39 с.
75. Медведев М.Ю. Учет имущества Согласно МСФО (IAS 2, 16,17,36,40, IFRIC4,SIC 15)/ Выпуск 4, 2017 год. 288 с.
76. Миржакыпова С.Т. Развитие бухгалтерского учёта в коммерческих банках в соответствии с МСФО. – Алматы. 2007. – 223 с.
77. Миронова О.А., Ханфеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. Учебник Йошкар-Ола, 2013 год
78. Муромцев С. А. Ф. Б. Мильгаузен // Речь и отчет … 12 янв. 1879 г. М., 1879. С. 256–260; Шумахер А. Д. Поздние воспоминания о давно минувших временах // Вестник Европы. 1899. № 3;
79. Н.Д. Врублевский Бухгалтерский учет. Учебник. ИНФРА-М 2005г.
80. Назарова В.Л. Управленческий учет. Учебник. Алматы, 2021 год
81. Назарова В.Л., Штиллер М.В., Исраилов М.И. Налоговые риски в логистической системе предприятия: сущность, выявление и контроль [Текст] / Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России и странах содружества.
82. Налоговая система учета и анализа: необходимость и механизмы организации. - // [Текст] Абдыкалыкова Т.Н. – Наука и инновационные технологии. 2023 г. ISSN 1694-7762
83. Налоговый учет: исследование состояния и оценка перспективы. - // [Текст] Абдыкалыкова Т.Н. – Учет и контроль. 2023 г. ISSN 2415-7783
84. Нидлз, Белверд Принципы бухгалтерского учета: [Учебник] / Б. Нидлз. [Пер. С англ. 4 изд. А.В. Чмеля, Д.Н. Исламгулова]. – [2. Изд., стер.]. – Москва: Финансы и стаистика, 1999. – 495с.: ил., табл.; 22 см. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту UNCTC).; ISBN 0-395-43350-9 (США).
85. Низомов С.Ф. Управленческий учет и контроль в строительстве теория методология и практика. Учебник. Душанбе 2013.
86. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность opганизации / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. - М.: Бух.. учет, 2002. - 282 с. - (Библио­тека журнала «Бухгалтерский учет»; Вып.: 1).
87. О необходимости применения и использования налогового учета и анализа и их методологических аспектах - // [Текст] Абдыкалыкова Т.Н. – Учет и контроль. 2023 г. ISSN 2415-7783
88. Осмонова А.А., Исследование некоторых методологических аспектов внедрения налогового учета и налогового анализа в Кыргызской Республике в условиях цифровизации [Текст]/ А.А., Осмонова, Т.Н, Абдыкалыкова. Экономика и управление: проблемы, решения. 2023 год. – ISSN 2308-927X
89. Петти, У. Трактат о налогах и сборах. М.: Ось-89, 1997.
90. Пигу, А. Экономическая теория благосостояния. М.: Прогресс, 1997.
91. Рикардо, Д. Начало политической экономии и налогового обложения: избранное: пер. с англ. / предисл. Л. Н. Клюкина. М.: ЭКСМО, 2008. 960 с. (Антология экономической мысли).
92. Робинсон Дж. А. Экономические истоки диктатуры и демократии = Economic Origins of Dictatorship and Democracy. — М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2015. — 512 с. — [ISBN 978-5-7598-0825-1](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D1%83%D0%B6%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%B0%D1%8F:%D0%98%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3/9785759808251).
93. Самуэльсон, П. Экономика: пер. с англ. М.: РИНОМ: Лаб. баз.знаний, 1997. 586 с.
94. Сартова Р.Б. Система страхования Республики Казахстан: Состояние и проблемы. Известия ВУЗов Кыргызстана. 2018. №. 9. C. 45-51.
95. Сатубалдин С.С. К вопросу выбора предпочтительной системы показателей, характеризующих цель деятельности предприятий. // Сборник научных трудов, Алматы №3, 2005 с 16-18
96. Саякбаева А.А., Джоробекова Г.А. Некоторые проблемы налогового администрирования в условиях чрезвычайной ситуации в Кыргызстане [Текст] / Евразийское научное объединение / ISSN: 2411-1899
97. Серра А. Краткий трактат о средствах снабдить в изобилии золотом и серебром королевства, лишенные рудников драгоценных металлов (1613) // Сборник "Меркантилизм", Соцэкгиз, 1935.
98. Сладуковская М. А. "Политическая экономия Антуана де Монкретьена (к 400-летию выпуска «Трактата по политической экономии»)" // Вестник Московского университета. Серия 6. Экономика, no. 2, 2016, pp. 107-118.
99. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов: пер. с англ. /предисл.
100. Суйц, В.П., Аудит: учебник / В.П. Суйц. – Москва: КноРус, 2021. – 287 с. – ISBN 978-5-406-02252-8.
101. Суранаев Т.Д. Основы моделирования развития туризма в рекреационных зонах Кыргызской Республики. [Текст] /Суранаев Т.Д., Чынтемирова А.А., Наука, новые технологии и инновации", Журнал №10 Бишкек, 2016, с.190-192.
102. Токсобаев Б.Т. Проблемы реализации макроэкономической политики: теория, методология и практика (на материалах Кыргызской Республики) Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности: 08.00.05-Экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами). Бишкек, 2014 г. С.46.
103. У. Стаффорд /Англия/ - Антология экономической классики: В 2т. / Предисловие., сост. И.А. Сто­ляров. - М.: Эконов. - Т. 1. -1993. - 475 с.
104. Учет, анализ, аудит: Проблемы теории, методологии и практики: Сб.науч. тр. / Под ред. Д. А. Ендовицкого. - Воронеж: Изд-во Воронеж, гос.  
     ун-та, 2001.-329 с.
105. Ф. Кенэ // [Малый энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%AD%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BA%D0%BB%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D1%81%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%8C_%D0%91%D1%80%D0%BE%D0%BA%D0%B3%D0%B0%D1%83%D0%B7%D0%B0_%D0%B8_%D0%95%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%B0). — 2-е изд., вновь перераб. и значит. доп. — Т. 1—2. — СПб., 1907—1909.
106. Фишер Ирвинг / Абрамишвили Г. Г. // Ульяновск — Франкфорт. — М. : Советская энциклопедия, 1977. — ([Большая советская энциклопедия](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B0%D1%8F_%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%82%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BA%D0%BB%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1%8F#%D0%A2%D1%80%D0%B5%D1%82%D1%8C%D0%B5_%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5) : [в 30 т.] / гл. ред. [А. М. Прохоров](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D1%85%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B2,_%D0%90%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80_%D0%9C%D0%B8%D1%85%D0%B0%D0%B9%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87) ; 1969—1978, т. 27).
107. Фридрих фон Визер. [Проблема вменения дохода](http://ek-lit.narod.ru/viz005.htm) // [Теория общественного хозяйства](http://ek-lit.narod.ru/vizsod.htm) / Предисл., коммент., сост. В. С. Автономова. — М.: [Экономика](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%AD%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0_(%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE)), 1992. — (Экон. наследие.). — [ISBN 5-282-01471-8](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D1%83%D0%B6%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%B0%D1%8F:%D0%98%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3/5282014718).
108. Фынчина Х.А. О налоговой культуре населения Кыргызской Республики [Текст] / Х.А. Фынчина, Г.В. Кумсков. – Вестник КРСУ. 2021. Том 21 № 11
109. Хансен Алвин / Абрамишвили Г. Г. // Франкфурт — Чага. — М. : Советская энциклопедия, 1978. — ([Большая советская энциклопедия](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B0%D1%8F_%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D1%82%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BA%D0%BB%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1%8F#%D0%A2%D1%80%D0%B5%D1%82%D1%8C%D0%B5_%D0%B8%D0%B7%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5) : [в 30 т.] / гл. ред. [А. М. Прохоров](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D1%85%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%B2,_%D0%90%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80_%D0%9C%D0%B8%D1%85%D0%B0%D0%B9%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87) ; 1969—1978, т. 28).
110. [Хорнгрен Ч](https://www.google.kg/search?hl=ru&tbo=p&tbm=bks&q=inauthor:%22%D0%A5%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B3%D1%80%D0%B5%D0%BD+%D0%A7%D0%B0%D1%80%D0%BB%D1%8C%D0%B7%22)., [Фостер Дж](https://www.google.kg/search?hl=ru&tbo=p&tbm=bks&q=inauthor:%22%D0%A4%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80+%D0%94%D0%B6%D0%BE%D1%80%D0%B4%D0%B6%22)., [Датар Ш](https://www.google.kg/search?hl=ru&tbo=p&tbm=bks&q=inauthor:%22%D0%94%D0%B0%D1%82%D0%B0%D1%80+%D0%A8%D1%80%D0%B8%D0%BA%D0%B0%D0%BD%D1%82%22). Управленческий учет, 10-е издание. Издательский дом “Питер”, 2021год. 1008 С.
111. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Х77 Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с анг./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). ISBN 5-279-01212-2.
112. Чупров С.В. Анализ нормативов показателей финансовой устойчивости предприятия. // Финансы №2, 2003 с 17
113. Шербекова А.А., Иманбекова Ч.О. Современные инновации в налоговой системе Кыргызской Республики [Текст] / Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии (год)
114. Шеремет А.Д., Хорин А.Н. Теория экономического анализа. 4 издание. Москва ИНФРА-М 2019г. С 395
115. Шеремет, А.Д. Бухгалтерский учет [Текст] / А.Д. Шеремет. - М. Изд. ИНФРА-М. 6-изд., 2019. - 520 с.
116. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности [Текст] / А.Д. Шеремет. - М.: ИНФРА - М, 2006. - 415с.
117. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа [Текст] / А.Д. Шеремет. – Москва: Изд. ИНФРА-М. М: 6-изд., 2019. - 528 с.
118. Шеремет, А.Д. Аудит [Текст] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - Москва Изд. ИНФРА-М. -6-изд. , 2018. - 448 с.
119. Шермет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А.Д. Шеремет. - М.:Изд.3-е. ИНФРА-М, 2017. - 420 с.
120. Шнейдман Л.З. Финансовый учет. Учебник для студентов экономиеских ВУЗов. / Терехова В.А., Гетьман В, Шнейдман Л.З. Изд. Финансы и статистика, 2008 год. 816 с.
121. Шумпетер Й Глава 6. Ойген фон Бём-Баверк (1851—1914) // [Десять великих экономистов от Маркса до Кейнса](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%B5%D1%81%D1%8F%D1%82%D1%8C_%D0%B2%D0%B5%D0%BB%D0%B8%D0%BA%D0%B8%D1%85_%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2) = Ten Great Economists: From Marx to Keynes. — М.: Институт Гайдара, 2011. — С. 206—264. — 400 с. — 1000 экз. — [ISBN 978-5-91129-075-7](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D1%83%D0%B6%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%B0%D1%8F:%D0%98%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3/9785911290757).
122. Э. Бриттон МСФО. От теории до практики. Москва. 2005г. Изд. "Издательство Символ-Плюс" 768 стр.
123. Э. Бриттон, K. Bатepcтон. Вводный курc по буxгалтeрcкoму учeту aудиту aнализу. Caмoучитeль. Пeр. с англ., М., Финaнсы и стaтиcтикa, 1998, 328с.
124. Экономическая энциклопедия. / Научн. редакционный совет изд-ва  
     "Экономика". Институт экономики РАН. - М.: Экономика, 1999. -1054 с.
125. Энгельс, Фридрих: [[арх.](https://web.archive.org/web/20221116054308/https:/bigenc.ru/world_history/text/4935416) 16 ноября 2022] / [Матвеева А. Г.](https://ru.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%9C%D0%B0%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%B5%D0%B2%D0%B0,_%D0%90%D0%BD%D0%BD%D0%B0_%D0%93%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B0%D0%B4%D1%8C%D0%B5%D0%B2%D0%BD%D0%B0&action=edit&redlink=1) // Шервуд — Яя. — М. : Большая российская энциклопедия, 2017. — С. 380—381. — ([Большая российская энциклопедия](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B0%D1%8F_%D1%80%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B9%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D1%8D%D0%BD%D1%86%D0%B8%D0%BA%D0%BB%D0%BE%D0%BF%D0%B5%D0%B4%D0%B8%D1%8F) : [в 35 т.] / гл. ред. [Ю. С. Осипов](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D1%81%D0%B8%D0%BF%D0%BE%D0%B2,_%D0%AE%D1%80%D0%B8%D0%B9_%D0%A1%D0%B5%D1%80%D0%B3%D0%B5%D0%B5%D0%B2%D0%B8%D1%87_(%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%BA)) ; 2004—2017, т. 35). — [ISBN 978-5-85270-373-6](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D1%83%D0%B6%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%B0%D1%8F:%D0%98%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3/9785852703736).
126. Энтони Р., Рис Д// Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1998.-560с.

**III Интернет источники**

1. <https://sti.gov.kg/> - официальный сайт Государтсвенной налоговой службы Кыргыской Республики
2. <https://minenergo.gov.kg/ru> - Официальный сайт Министерства энергетики Кыргызской Республики.
3. <https://www.gov.kg/ru> - сайт правительства Кыргызской Республики

1. <https://stat.gov.kg/ru/> - официальный сайтНационального статистического комитета Кыргызской Республики

1. <https://kg.akipress.org/> - сайт новостного портала АКИpress

1. <https://1c-kato.kg/> - официальный сайт Компании 1С «Като Экономикс»