

**Министерство образования и науки Кыргызской Республики**

**Международный университет инновационных технологий**

**Российско-Кыргызский институт автоматизации управления бизнеса**

**На правах рукописи  
УДК 33:336.226:657.3:004**

**Абдыкалыкова Тахмина Нурланбековна**

**Совершенствование учета и налогового анализа на предприятиях в  
условиях цифровизации**

**08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика**

**Диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

**Научный руководитель:  
д.э.н., доцент Осмонова А.А.**

**Бишкек - 2024 год**

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И НАЛОГОВОГО АНАЛИЗА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ.....	8
1.1 Теоретические основы ведения бухгалтерского налогового учета на предприятиях в соответствии с МСФО в условиях цифровизации .....	8
1.2 Теоретические вопросы ведения налогового учета на предприятиях в условиях цифровой экономики .....	35
1.3 Теоретико-методические аспекты анализа налоговой отчетности предприятий в цифровых условиях.....	56
ГЛАВА 2 ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ.....	74
1.2 Экономико-статистический анализ современного состояния налоговых поступлений в бюджет Кыргызской Республики .....	74
2.2 Анализ организации постановки налогового учета расчетов по налогам на доходы и подоходному налогу с физических лиц .....	93
2.3 Анализ и оценка расчетов по налогам и налоговой нагрузки в хозяйствующих субъектах.....	102
Глава 3. Совершенствование системы налогового учета и анализа в условиях цифровизации в Кыргызской Республике .....	139
3.1 Оптимизация налоговой базы и факторный анализ налоговых поступлений .....	139
3.2 Совершенствование стратегического налогового учета на основе адаптивно-спенарного прогнозирования налоговых отчислений.....	149
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	167
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....	174

## **Введение**

**Актуальность темы диссертации.** 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. 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.

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: М.И.Исраилов, Д.К.Омуралиева, Э.У.Кулова, Т.Дж.Суранаев, А.А.Арзыбаев, А.Б.Ботобеков, К.М.Назарматова, Осмонова А.А., Биймырсаева Э.М. и др. В зарубежной науке выделяются: Адамс Р., Андерсен Х., Бенке Р.Л., Бриттон Э., Ватерстон К., Ворст И., Дамари Р., Нидлз Б., Колдоуэл Д., Хорнгрен Ч.Т. 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 топливно-энергетического комплекса Кыргызской Республики, состоящие из двух крупных отраслей: добыча топлива (угля, нефти, газа) и выработки электроэнергии.

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

- Исследовать теоретические и организационные аспекты функционирования налоговых расчетов и их влияние на экономическое развитие предприятия;
- Изучить и проанализировать теоретические и организационные аспекты функционирования налоговых расчетов и их отражение в налоговом учете;
- Изучить практику ведения налогового учета и выработать систему организации раздельного налогового учета в соответствии с МСФО
- Произвести налоговый анализ и выработать адаптивную методику анализа и оценки налоговых расчетов применительно предприятиям топливно-энергетической отрасли
- Определить основные направления оптимизации уровня налоговых отчислений на базе моделирования

**Научная новизна** диссертационного исследования состоит в выработке системы организации раздельного налогового учета в соответствии с МСФО, разработки адаптивной методики анализа и оценки налоговых расчетов применительно к экономике Кыргызской Республики, а также в определении

основных направлений оптимизации уровня налоговых отчислений на базе моделирования

- Исследованы теоретические и организационные аспекты функционирования налоговых расчетов и их влияние на экономическое развитие предприятия;
- Изучены и проанализированы теоретические и организационные аспекты функционирования налоговых расчетов и их отражение в налоговом учете;
- Исследована практика ведения налогового учета и выработана система организации раздельного налогового учета в соответствии с МСФО
- Произведен налоговый анализ и выработана адаптивная методика анализа и оценки налоговых расчетов применительно предприятиям топливно-энергетической отрасли
- Определены основные направления оптимизации уровня налоговых отчислений на базе моделирования

**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 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:

- Иссик-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 2022-2024 гг.);

- Алматинский Гуманитарно-экономический университет «Эффективное управление экологическими затратами в обеспечении экологической безопасности окружающей среды и здоровья человека в условиях цифровизации» (Республика Казахстан, г. Алмата 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 субъектов топливно-энергетической 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 13 научных трудах общим объемом порядка более 3,5 п.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов, списка использованной литературы, приложения. Общий объем работы составляет 184 страницы.

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

## 1.1 Теоретические основы ведения бухгалтерского налогового учета на предприятиях в соответствии с МСФО в условиях цифровизации

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. Ман, являясь основным представителем концепции меркантилизма, считал 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. 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 [12].

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 [9].

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, обеспечивающего общественный порядок, гарантию неприкосновенности личности и собственности, устойчивое функционирование национального рынка [11. С. 135-149].

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 [5. 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 [6].

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. 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.

Изучение научных работ, публикаций за последние двадцатилетия показали, что проблемы основ теории налогового учета активно поднимались учеными-практиками в ближнем и дальнем зарубежье. 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 необходимости группировки имеющихся трактовок налогового учета в зависимости от его сущностных характеристик. 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, Н. Кондраков, М. Вахрушина, В. Ивашкевич, С. Николаева и др.) [1; 3];
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, В. Палий и др.) [4];
3. налоговый учет представляет собой сбор данных по налогам в системе бухгалтерского учета, информация которого используется для управления организацией по налогам (П. Безруких, С. Стуков и др.) [2].
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.

О.Н. Волкова пишет: «Организация налогового учета зависит от законодательных норм конкретного государства» [14, 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 [15, с. 34].

В частности, Медведев М. Ю., Суворов А. В., Шнейдман Л. З. 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 [3;7;8]. Такой подход, по мнению Ляльковой Е. Е., ближе всего к пониманию МСФО. Международные стандарты оперируют этим понятием применительно к финансовой отчетности, а не бухгалтерскому учету в целом [2]. 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 [3]. 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 Николаева С. А., Гришкина С. Н. и Рожнова О. В., 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 варианты и специфические способы формирования

информации о налоговых обязательствах конкретной организации. [4,5]. Ученые экономисты дальнего зарубежья, например, профессор Недерица А. (Республика Молдова) определяет налоговый учет «как систему сбора и обработки информации о внутреннем управлении» [5, с.7].

Ученый из Румынии Опря С. определяет налоговый учет как «отражение всех операций сбора и планирования налоговых обязательств перед соответствующими инстанциями» [6, с.17]. Таким образом, Опря С. 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» [7, 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» [8, 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.

С.А. Николаева 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 [3]. Как систему внутреннего оперативного управления предприятием, включающую в себя объекты и методы управления, определяет налоговый учет и В.Ф. Палий [11]. Указанные авторы в понимании сущности налогового учета основной акцент делают на слове «управление». М.А. Вахрушина, Н.П. Кондраков, А.Д. Шеремет [9] рассматривают налоговый учет как направление бухгалтерского учета, которое представляет собой систему сбора, регистрации, обработки, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности предприятия, необходимой управленческому аппарату для контроля и управления этой деятельностью. Здесь акцент авторы делают именно на слове «учет». Я.В. Соколов, С.С. Стуков[9] характеризуют налоговый учет как учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по видам изделий и центрам ответственности, позволяющий принимать оптимальные производственные решения. Я.В. Соколов отмечает: «...налоговый учет - это только оставшаяся вне общего регулирования неотъемлемая часть бухгалтерского учета.» [4].

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 аучете 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 обязанности 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. Английский экономист С. Паркинсон 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». [5] 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 XIII - 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. [5] Однако формирование и развитие научной основы налогообложения возникло лишь во второй половине XVIII века с выходом в свет трудов шотландского экономиста Адама Смита. 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 XIX и XX вв., когда объектами налогообложения стали обороты предприятий, их выручка, прибыль и другие показатели, информацию о которых можно получить в системе бухгалтерского учета». [8, с. 48] Л.З. Шнейдман также считает, что система бухгалтерского учета принимает на себя функцию исчисления величины налоговой базы в XIX веке. [12, с. 10-14]

Некоторые ученые-экономисты относят возникновение налогового учета к периоду начала XX века. Т.В. Бодрова, Н.А. Нестеренко связывают появление налогового учета с финансовыми проблемами, возникшими у правительств стран-участниц Первой мировой войны 1914 - 1918 гг. В это время поиск новых источников финансирования колоссальных бюджетных дефицитов привел к появлению налога на доходы предприятий. Именно с этого периода государство в лице налоговых органов начало проявлять интерес к источникам информации о финансах предприятия, то есть к данным бухгалтерского учета. Таким образом, бухгалтерский учет, изначально не предназначенный для целей налогообложения, стал выполнять несвойственные ему функции. [2, 7] В мировой практике налоговая система окончательно выделяется в качестве самостоятельного инструмента экономического регулирования государства с конца 60-х гг. XX века. Формируются правила, исходя не из экономической сущности отношений, выступающих в качестве объекта регулирования, а

исходя из потребностей налогообложения. Подобное искажение правил бухгалтерского учета стало идти в разрез с интересами прочих пользователей финансовой отчетности - инвесторов и кредиторов. Таким образом, остро обозначилась необходимость разделения двух систем учета - бухгалтерского и налогового. Однако и до последнего времени во многих странах предпринимались усилия для того, чтобы не разделять полностью налоговый и бухгалтерский учет. Как правило, это был путь поиска компромиссов - где можно поступиться фискальным интересом, а где можно допустить деформацию показателей финансовой отчетности. [3]

Рассмотрение эволюции системы налогового учета в отрыве от бухгалтерского абсолютно необоснованно, поскольку исторически налоговый учет формируется путем отделения от бухгалтерского учета, который является для него первичным.

Такие известные зарубежные авторы, как Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, определяя налоговый учет, оценивают его с позиции противопоставления учету финансовому: «...конечные цели налогового учета существенно отличаются от целей финансовой отчетности...».

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.

С появлением и развитием в XIX веке системы налогового учета в мировой практике выделились две противоположные концепции взаимодействия систем бухгалтерского и налогового учетов, основанные на различном подходе к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности и налогооблагаемой величины, а также степени соответствия и взаимного влияния двух систем учета:

1. Налоговая (континентальная, европейская) концепция впервые возникла в Пруссии и основывалась на равенстве бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Эта модель в различных модификациях преобладает в странах континентальной Европы (Германии, Франции, Италии, Швеции), а также Аргентины, Бразилии, Японии и в других странах. Ее отличительная особенность состоит в том, что финансовая отчетность составляется в интересах государства в лице налоговых органов. Достоинствами этой концепции являются ее логичность и простота, а также тот факт, что она опирается на единственный авторитетный источник - закон.

2. Собственническая (англо-саксонская, англо-американская) концепция получила распространение в Великобритании и заключается в том, что сумма бухгалтерской прибыли принципиально отличается от налогооблагаемой величины. Она характерна для англо-говорящих государств, таких как США, Великобритания, Нидерланды, Канада, Австралия, ЮАР и др. [9] В противоположность первой концепции, главная особенность собственнической модели взаимодействия систем учета состоит в том, что любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах собственников (инвесторов), а зависимость системы бухгалтерского учета от налогообложения крайне слабая. Неоспоримыми достоинствами этой концепции являются здравый смысл при оценке.

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 [1.146] 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» [12; 13]. 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».

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 кодифицированного права (Западная Европа).
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 [1.146] 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.

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 своей практической деятельности организация исходит из того, что конечным результатом ее предпринимательской деятельности является достижение необходимой рентабельности продукции (работ, услуг). Показатели доходов, прибыли и рентабельности являются основными характеристиками эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации. В процессе анализа исследуются уровень показателей, их динамика, определяется система факторов, влияющих на их изменение. Так как целью деятельности любого предприятия является прибыль, скрупулезный учет доходов и расходов имеет принципиальное значение. Поэтому в настоящее время рассмотрению методики бухгалтерского и налогового учета, налогообложения и анализа доходов и расходов в экономической литературе уделяется особое внимание. И дело здесь не только во влиянии процесса управления доходами и расходами на финансовое состояние предприятия, но и в большом количестве новых нормативных документов, регулирующих порядок их бухгалтерского и налогового учета. В условиях применения международных стандартов финансовой отчетности организации должны применять МСФО. Именно важность точного и своевременного бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, качественного проведения их анализа и необходимость выявления факторов и резервов повышения доходов являются определяющими факторами в деле формирования и развития налогового учета. Так, в МСФО - 1 «Представление Финансовой отчетности» отмечается, что финансовая отчетность организация налоговых обязательств составляется в соответствии с данными стандартам. Отступление может иметь место только в том случае, когда порядок учета, требуемый стандартом, явно не подходит, и поэтому

достоверного представления нельзя достичь ни применением стандарта, ни через дополнительное раскрытие. Точно также, как и отступление не допустимо лишь по той причине, что другой порядок учета также обеспечивает достоверное представление.

При оценке необходимости отступления от конкретного требования в МСФО следует принять во внимание следующее:

- цель требования, и почему эта цель, не достигнута или не является уместной в конкретных обстоятельствах;
- каким образом налоговые обязательства организации отличаются от обстоятельств других организаций, которые следуют требованию.

В связи с тем, что налоговые обязательства, требующие отступления, будут, как ожидается, чрезвычайно редкими, а необходимость в отступлении будет предметом значительных споров и субъективной оценки, важно, чтобы пользователи были осведомлены о том, что отчетность компании не соответствует МСФО во всех существенных отношениях. Финансовая отчетность подготавливается на основе принципа непрерывности деятельности, если только руководство не намеревается ликвидировать компанию или прекратить операции, либо у него нет другой реальной альтернативы, кроме как сделать это.

Необходимо раскрывать любые серьезные сомнения о возможности организации придерживаться принципа непрерывности учета и отчетности налоговых обязательств. Если не использован принцип непрерывности, то надо раскрыть:

- данный факт;
- основу, на которой составлена отчетность;
- почему организация не рассматривается, как способная придерживаться принципа непрерывности учета и отчетности налоговых обязательств.

При оценке того, выполняется ли допущение о непрерывности деятельности, руководство должно учитывать всю имеющуюся информацию на обозримое будущее, которая обычно охватывает, по крайней мере, двенадцать месяцев с отчетной даты. Степень, в которой эта информация принимается во внимание, зависит от фактов в каждом конкретном случае. Когда организация имеет в своем активе удачные операции и свободный доступ к финансовым ресурсам, то заключение о том, что допущение о

непрерывности деятельности приемлемо, достигается без проведения подробного анализа учета и отчетности налоговых обязательств. В других случаях руководству, возможно, потребуется рассмотреть широкий спектр факторов, сопряженных с текущей и предполагаемой рентабельностью, графиками погашения долговых обязательств и потенциальными источниками альтернативного финансирования, прежде чем оно утвердится во мнении относительно применимости допущения о непрерывности деятельности.

В МСФО - 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» - отмечается, что для того, чтобы информация, представленная в финансовой отчетности организации была полезной для пользователей этой отчетности, совершенно очевидно, что отчеты должны быть сравнимы между собой. Как акционеры, так и потенциальные инвесторы, наряду с другими пользователями финансовой отчетности, изучают не просто финансовое состояние, денежные потоки и финансовые результаты организации в одном конкретном периоде, но и оценивают общие тенденции изменения финансовых показателей по налоговым отчислениям. Чтобы оценка этих тенденций была возможна, организация должна последовательно применять одни и те же принципы и правила учета налоговых обязательств, и любое отклонение от них необходимо совершенно четко описывать в пояснительной записке к финансовой отчетности. Любой финансовый отчет представляет собой результат выбора определенных принципов и методик учета из целого спектра допустимых методов и принципов. Руководители, выбирая и принимая учетную политику, предполагают, что именно выбранные ими методы наилучшим образом отразят ту специфику налогообложения и ту экономическую реальность, которые характерны именно для их организации.

Бухгалтерский учет и отражение в отчетности налоговых изменений всегда были предметом споров в среде специалистов. Практически весь финансовый анализ основывается на сравнимости и соответствии отчетности различных периодов по налогам. Любое изменение в учетной политике приводит к появлению несоответствия в отчетах и искажению результатов налогообложения. Именно поэтому, прежде чем решиться на изменение принципов учета, необходимо взвесить и оценить эффект, который окажут эти изменения на сравнимость отчетов по налогам. МСФО - 8 частично посвящен вопросам

учета налоговых изменений, как принципов, так и оценок, а также определяет порядок корректировки ошибок в налогообложении. Одной из целей стандарта является гармонизация учета налоговых изменений бухгалтерских методов с точки зрения сравнимости отчетов различных периодов одной организации, а также сравнимости отчетности разных организаций. При подготовке финансовой отчетности по налогам подразумевается, что учетные принципы, будучи однажды принятыми, не изменятся, и однотипные события будут учитываться одинаковыми методами.

В МСФО - 40 «Инвестиционное имущество» определяется порядок учета налоговых расчетов и обязательств инвестиционного имущества и соответствующие требования к раскрытию информации по налогам. Инвестиционное имущество - это собственность (земля, здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящееся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

- производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей;
- продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Собственность, занимаемая владельцем - это собственность, находящаяся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях. Инвестиционное имущество предназначено для получения арендной платы или доходов от прироста стоимости капитала, либо от того и другого. Поэтому денежные потоки, генерируемые инвестиционным имуществом, как правило, не связаны с остальными активами компании. Это отличает инвестиционное имущество от собственности, занимаемой владельцем и при налогообложении. Порядок налоговых расчетов регламентируется положением МСФО – 12 «Налоги на прибыль».

По нематериальным активам порядок налоговых обязательств регламентируется МСФО - 38 «Нематериальные активы». Стоимость (или ценность) нематериальных активов зависит от тех прав или привилегий, которые получает их обладатель.

Нематериальные активы можно также разделить на две категории:

- Идентифицируемые;

- Неидентифицируемые (например, гудвилл).

Несмотря на то, что одним из основных элементов определения активов является их идентифицируемость, гудвилл представляет собой особый специфический вид актива, который на самом деле представляет собой разницу между ценой, уплаченной за приобретенную организацию, и справедливой стоимостью принадлежащих этой организации чистых активов. Из определения очевидно, что гудвилл может появиться в составе активов только при покупке другой организации, а признать гудвилл, созданный самой организацией, не представляется возможным, так как невозможно отделить затраты, связанные с его созданием, от других затрат на развитие бизнеса в целом. Соответственно, при налоговых расчетах этот фактор учитывается. Примерами выступают система налогообложения идентифицируемых нематериальных активов - патенты, авторские права, перечень заказчиков, торговая марка, и прочие специфические права, которые могут передаваться от владельца владельцу без обязательной передачи относящихся к ним физических активов. Такая характеристика не подходит для определения гудвилла. Как уже отмечалось выше, он не может быть передан кому-либо без продажи других активов и целого бизнеса. При налогообложении рассматривается порядок образования и учета гудвилла, так как это является частью учета объединения организаций и порядок налогообложения регулируется МСФО – 12 «Налоги на прибыль».

При учете налоговых обязательств следует учесть, что МСФО - 38 во многом повторяет положения МСФО - 16, это касается, прежде всего, методов определения суммы налоговых обязательств. Тем не менее, есть существенные особенности, присущие именно нематериальным активам. С годами роль нематериальных активов в деятельности и успехе организаций в самых различных отраслях становится все более и более важной. Такое изменение обусловлено, прежде всего, преобладанием и опережающим развитием наукоемких отраслей экономики, куда относятся топливно-энергетическая отрасль. Однако, при налогообложении, практически до последнего времени международные стандарты уделяли лишь поверхностное внимание определению и учету подобного рода активов. В результате сложилась самая разнообразная учетная практика.

Конечно, все согласятся с тем, что срок полезного использования некоторых нематериальных активов определить очень трудно. Тем не менее, необходимость

соблюдения принципа соответствия расходов доходам, а также необходимость предоставления информации пользователям о налоговой отчетности привели к тому, что разработчики стандартов отчетности предложили достаточно жесткие требования к признанию и оценке нематериальных активов.

Цель МСФО – 18 «Выручка» состоит в том, чтобы установить процедуры, которые компания применяет для того, чтобы учитывать налоговые обязательства по величине, не превышающей суммы рассчитанной в соответствии с МСФО – 12. При налогообложении учитывается, что актив определяется по величине, не превышающей его возмещаемую стоимость, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая будет возмещена за счет использования или продажи этого актива. В таком случае актив называется активом, ценность которого уменьшилась, и, система налогообложения требует, чтобы организация признала убыток от его обесценения. В этом случае, МСФО – 12 и МСФО – 16 определяют ряд критериев (индикаторов), которые помогают организации сориентироваться в системе налогообложения и принять решение о необходимости обесценения активов. МСФО – 16 также определяет, когда организация должна реверсировать налоговых расчетов при убытке от уменьшения стоимости обесценения, а также предписывает определенные требования к раскрытию информации относительно активов, стоимость которых снизилась. Эти стандарты определяют порядок расчетов по налогам при обесценении как материальных, так и нематериальных активов путем расчета их возмещаемой стоимости и сравнения ее с балансовой стоимостью каждый раз, когда происходят какие-либо события, способные повлиять на эту величину.

МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты» регулирует учет налоговых расчетов после отчетной даты. Финансовая отчетность составляется за определенный промежуток времени - за отчетный период. Однако, между датой окончания отчетного периода (отчетной датой) и датой утверждения подготовленной Финансовой отчетности существует достаточно значительный временной промежуток, затрачиваемый на процесс сбора и обработки информации, необходимый для составления отчетности. В этот временной промежуток в системе налогообложения могут происходить события, существенно влияющие на деятельность отчитывающейся организации: может закончиться длительный судебный процесс с налоговыми органами, часть активов может

быть утрачена в результате стихийного бедствия и т.д. Такие события могут существенно влиять на управленческие решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности, поэтому необходимо учитывать это влияние в процессе составления финансовой отчетности по налогам.

События после отчетной даты – это события как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности по налогам к выпуску. При этом МСФО - 10 определяет:

- Налоговые события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (корректирующие события после отчетной даты); и
- Налоговые события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях (некорректирующие события).

В течение отчетного периода могут происходить события, исход которых на отчетную дату еще не определен. Поэтому в отчетности может быть создан резерв на возможные потери, размер которого оценивается субъективно. Но в период с отчетной даты по дату утверждения финансовой отчетности к выпуску могут произойти события, которые делают исход уже ранее возникшего события более определенным. Таким образом, события после отчетной даты являются корректирующими, если они связаны с фактами, возникшими до отчетной даты, то есть уточняют, отменяют или определяют более точно размер финансовых последствий таких налоговых событий. Например:

- в конце отчетного года к отчитывающейся организации был подан крупный судебный иск по налогам, однако вероятность судебного решения не могла быть точно определена. В отчетности был создан резерв на возможные налоговые выплаты по решению суда. В начале февраля, например, года, следующего за отчетным, состоялось заседание суда, и судебное решение вступило в силу. Таким образом, в результате этого события величина резерва может быть уточнена;

- задолженность по налогам на отчетную дату признана сомнительным долгом, в связи с просрочкой оплаты более чем на 2 месяца. В отчетности создан резерв на невозврат данного долга в размере 80% от его общей суммы. В начале, например, марта года, следующего за отчетным, стало известно о состоятельности налоговой задолженности, сумма резерва была увеличена до 100%.

Отчитывающаяся организация обязана учитывать в балансовых статьях финансовой отчетности существенные последствия корректирующих событий, которые стали известны в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, например, путем уточнения или создания соответствующего резерва. Особым видом корректирующих событий является факт, ставящих под сомнение непрерывность деятельности отчитывающейся организации по налогам. Такие события требуют не просто уточнения каких-либо резервов, а полного пересмотра метода составления финансовой отчетности по налогам.

Прежде всего, у специалистов возникает вопрос о том, почему законодатели ввели налоговый учет только для учета налоговой базы и расчетов по налогу на прибыль? Почему только в главе 21 НК КР определена необходимость нового вида учета, если порядок формирования налогооблагаемых баз в связи с принятием Закона Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики» требуется для всех видов налогов и сборов? Очевидно, что интеграция в международное бухгалтерское сообщество предопределила коренную перестройку системы учета для целей налогообложения, но процесс его формирования не осознан и не отработан на должном уровне ни в теории, ни в практике отечественного учета.

О необходимости разработки налогового учета для формирования налогооблагаемых баз для всех видов налогов в последнее время уделяется особое внимание. Представляя в соответствии с главой 28 «Налог на прибыль» регистры налогового учета, в которых формировалась налогооблагаемая база для налога на прибыль и для отчислений на социальное страхование, необходимо выработать стратегию развития налогового учета, как самостоятельного вида учета. Именно эта стратегия положена в основу нашего дальнейшего исследования методологических принципов налогового учета. Но поскольку обязательность налогового учета предопределена только в законе о налоге на прибыль, большинство специалистов связывают его только с процессом формирования налогооблагаемой базы этого налога, о чем

свидетельствуют многочисленные разработки, представленные в опубликованных трудах, в разработках автоматизированных систем налогового учета.

В бухгалтерском учете прибыль формируется по тем же принципам, но в соответствии с МСФО-12 «Налоги на прибыль». Несмотря на общность принципов формирования конечного финансового результата получить одинаковые суммы прибыли или убытка и для целей бухгалтерского и для целей налогового учета практически невозможно. В налоговом учете более жестко проявляется принцип соответствия, так как одновременно законодателем усложнено правило признания затрат, так как они должны быть экономически оправданы. Если в соответствии с МСФО-12 «Налоги на прибыль» расходы могут быть признаны, то с точки зрения фискальных органов они могут не признаться, что сложно оспорить налогоплательщику, так как критериев для обоснования экономически оправданных затрат в налоговом законодательстве не приведено.

Кроме того, если прибыль в бухгалтерском и налоговом учете признается одинаково, то убытки - по-разному. В бухгалтерском учете они признаются в том отчетном периоде, в котором возникли, а в налоговом учете признаются с учетом ограничений в пределах налогооблагаемой прибыли или принципа равномерного и пропорционального формирования расходов. Это относится и к убыткам прошлых лет и к убыткам, полученным в отчетном периоде, от реализации основных средств. Следовательно, принцип соответствия в налоговом учете в полной мере не действует.

Таким образом, налоговый учет представляет собой целое направление общей системы бухгалтерского учета и формирует в денежном выражении информацию по всем налогооблагаемым базам для целей налогообложения, путем отражения ее в соответствующих регистрах учета, формах отчетности, и представления пользователям. Приведенное определение налогового учета обосновано нами не только на основе исследования истории его зарождения, содержания и целей, места и роли, но и путем уточнения методологических

принципов. Присутствие в двух системах учета большинства общих принципов, причем, не всегда полно представленных в налоговом законодательстве, дает основание выделить налоговый учет в качестве отдельного учета, как самостоятельной системы, развивающейся по своим принципам.

Понятие налогового учета является сравнительно новым для отечественной системы законодательного регулирования деятельности хозяйствующих субъектов. Необходимость обособленного формирования данных о размере налоговой базы возникла одновременно с появлением различий в нормативном регулировании группировки и детализации данных для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Однако проблемы налогового учета и порядка его формирования стали актуальны совсем недавно. В рамках проводимой налоговой реформы законодательно установлена обязанность предприятий всех отраслей экономики независимо от формы собственности вести налоговый учет доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль. Однако одна из проблем развития налогового учета в том, что порядок бухгалтерского учета налога на прибыль регламентирован Планом счетов бухгалтерского учета гораздо раньше.

Вторая серьезная проблема развития налогового учета в том, что ведение налогового учета для исчисления всех остальных налогов, установленных на территории Кыргызской Республики, законодательно не определено.

Третья серьезная проблема развития налогового учета в том, что абсолютно все налоги исчисляются и уплачиваются на основе данных «налогового учета», даже если в нормативных правовых актах, устанавливающих эти налоги, термин «налоговый учет» прямо не упоминается.; Четвертая проблема современной практики бухгалтерского учета Кыргызстана в том, что сложилась правоприменительная практика санкций за отсутствие регистров налогового учета.

Понятно, что введение налогового учета в хозяйственную практику предприятий вызвало множество вопросов, связанных с его организацией, ведением и автоматизацией, причем не только у бухгалтеров, которые

непосредственно делают проводки и исчисляют налоги, но и у теоретиков, которые никогда не держали в руках главной книги предприятия. Ответов на многие из этих вопросов пока не найдено.

Налоговый учет по всем налогам и специальным налоговым режимам, законодательно не регламентирован. Научная база налогового учета, несмотря на его важность для правильного разнесения по счетам сумм налогов, разработана крайне слабо. Так не сформулирован единый подход к оценке современного состояния налогового учета, в частности в отношении ряда конкретных налогов и специальных налоговых режимов; отсутствует обоснованная гипотеза единства налогового учета; остаются не сформированными научные предпосылки развития налогового учета в Кыргызской Республике; предложение, исследование и обоснование модели формирования налогового учета; отсутствует универсальная разработка и обоснование системы налогового учета с целью ее интегрированного практического применения при составлении и представлении отчетности.

Кроме того, принципиальное значение для развития налогового учета имеет, на наш взгляд, непроработанность его теоретических положений, что выливается в проблемы постановки налогового учета в хозяйственной практике предприятий. В этой связи актуальными становятся вопросы организации системы эффективного налогового учета, которая позволит не только формировать надежные расчетные инструменты налогообложения, но и повысить эффективность управления финансами экономического субъекта на основе использования ее базовых принципов для целей налогового планирования и финансового контроля. Эту проблему усугубляет отсутствие теоретических разработок и практических рекомендаций по эффективной системе ведения налогового учета в организациях.

Таким образом в настоящее время в практической деятельности организаций сложились три подхода к ведению налогового учета:

1. Формирование данных налогового учета на счетах бухгалтерского учета.
2. Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета.

### 3. Ведение учета по правилам налогового учета.

1. Формирование данных налогового учета на счетах бухгалтерского учета. Первый подход основан на том, что данные налогового учета получают на основе регистров бухгалтерского учета и первичных документов, а также дополнительных расчетов доходов и расходов по правилам налогового учета. Этот подход получил законное обоснование после внесения изменений в Налоговый кодекс, который вступил в силу с 18 января 2022 года [1].

Новым Налоговым кодексом были внесены изменения в части составления форме электронного документа, подписание электронной подписью, фиксирующие факт совершения операции, а также сокращены количество и значительно снижены ставки косвенных налогов. В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Этот подход к ведению учета менее трудоемок и более гибок в условиях постоянно меняющегося налогового законодательства.

Основная идея "встраивания" налогового учета внутрь бухгалтерского учета базируется на выявлении сходств и различий бухгалтерского и налогового учета подходов в группировке объектов учета. В бухгалтерском и налоговом учете могут применяться одинаковые и различные методы группировки (классификации) и оценки объектов учета. Даты получения доходов и осуществления расходов также могут признаваться одинаково или по-разному в бухгалтерском и налоговом учете. Например, курсовые разницы, штрафы, пени, неустойки, списанная дебиторская и кредиторская задолженность в бухгалтерском и налоговом учете отражаются в составе внереализационных доходов и даты признания доходов и расходов совпадают. Не совпадают подходы с точки зрения бухгалтерского и налогового учета по амортизации основных средств, расходов на НИОКР, суммовых разниц у

покупателя и поставщика и других доходов и расходов.

В таких случаях необходимо дополнять регистры бухгалтерского учета реквизитами и дополнительно вести расчеты и ведомости налогового учета. Очевидно, что применение первого подхода наиболее осуществимо сегодня, так как не требует значительных затрат времени и денежных средств. При этом каждая организация-налогоплательщик должна четко определить основные различия в отражении операций и имущества для целей бухгалтерского и налогового учета и разработать способы корректировки бухгалтерских форм и дополнительные формы регистров налогового учета. Для средних и малых предприятий, а также организаций, ведущих учет вручную в журналах- ордерах или в электронных таблицах системы 1С. Бухгалтерия, применять этот подход можно на постоянной основе. Применение первого подхода также может быть первоначальной стадией организации ведения налогового учета в любой организации.

2. Параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета. Данный подход основан на параллельном ведении бухгалтерского и налогового учета на основе первичных документов.

При этом подходе отдельно формируются регистры бухгалтерского учета и бухгалтерская отчетность по правилам бухгалтерского учета, а также регистры налогового учета и декларация по налогу на прибыль по правилам налогового учета. Вполне понятно, что осуществление второго подхода возможно только в системе компьютерной обработки данных, поэтому на рынке программных продуктов предлагаются системы налогового учета, адаптируемые для конкретных организаций. При внедрении программ компьютерного учета особое внимание следует обратить на постановку технического задания для ведения налогового учета.

Предварительно должно быть проведено обследование системы бухгалтерского учета и учетной политики предприятия. На основе понимания сходств и различий бухгалтерского и налогового учета и задачи оптимизации налогообложения разрабатывается концепция налогового учета и учетная

политика для целей налогообложения. Концепция и учетная политика служат основанием для разработки стандарта налогового учета, который является техническим заданием для внедрения выбранного программного продукта. Практическое осуществление данного подхода требует значительных затрат времени и средств организации.

3. Ведение учета по правилам налогового учета. Такой подход основан на ведении учета по правилам налогового учета, в связи с чем, возникает необходимость провести корректировку учетных данных для их соответствия правилам бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Применение такого подхода может повлиять на оценку аудиторов о достоверности бухгалтерской отчетности, так как, достоверной и полной считается отчетность, сформированная из правил, установленных международными стандартами финансовой отчетности.

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

Налогооблагаемая сумма при списании актива представляет собой корректировку Финансовой прибыли или убытка от списания актива с баланса, которую необходимо будет сделать для расчета налогооблагаемой прибыли от этой операции. Наиболее простым примером такой корректировки является поправка, связанная с амортизацией основных средств, при определении прибыли или убытка для налогообложения при их списании. 1 января 2023 года ОАО «Электрические станции» приобрела основное средство за 1000 тыс. сом. Для целей налогового учета данное основное средство амортизируется линейным методом по ставке 20% в год. Налоговое законодательство требует начисления амортизации по таким объектам по ставке 25% в год, также линейно. Прежде всего, необходимо определить балансовую стоимость и налоговую базу объекта на начало года. Обычно порядок формирования стоимости объекта для налогового учета и для налоговых целей не отличается. Иными словами, первоначальная стоимость объекта основных средств, которая подлежит амортизации для целей налогового учета и расчета

налогов, одинакова и составляет 1000 тыс. сом. На 31.12.23 г. балансовая стоимость актива уменьшилась на 200 тыс. сом в результате начисления амортизации и составила 800 тыс. сом. МСФО - 12 рекомендует два способа корректировки финансовой прибыли от списания актива с баланса для целей определения расчета налогооблагаемой прибыли.

Для методической цели в диссертации покажем оба способа:

<b>Способ 1:</b>	тыс. сом
Балансовая стоимость актива на 31.12.23 г.	800
Восстановление финансовой амортизации	200
Начисление амортизации для налоговых целей	250
Налоговая база актива на 31.12.23 г.	750
<b>Способ 2:</b>	
Балансовая стоимость актива на 31.12.23 г.	800
Сумма, учитываемая для налогообложения в будущем (амортизация)	800
Сумма, которая уменьшит налоги в будущем (амортизация)	750
Налоговая база актива на 31.12.23 г.	750

На конец отчетного года возникла временная разница между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой на сумму 50 тыс. сом (800– 750). Эта временная разница послужит основой для начисления отложенного налогового обязательства.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. Формула для расчета налоговой базы обязательств выглядит следующим образом:

Балансовая стоимость обязательства	-	Вычитаемая сумма при погашении обязательства	+	Налогооблагаемая сумма при погашении обязательства	=	<b>Налоговая база</b>
--	---	---	---	--	---	-----------------------

ОАО «Электрические станции» применяет метод долевого участия для учета своих инвестиций в дочернюю организацию. В результате организация регулярно увеличивает

сумму инвестиций в дочернюю организацию на сумму чистой прибыли, полученной дочерней организацией в каждом отчетном периоде, в корреспонденции со счетами доходов от участия в дочерних организациях. Согласно правилам налогообложения, налогом облагаются только суммы фактически полученных дивидендных доходов. В результате, на конец отчетного периода балансовая стоимость инвестиций отличалась от их налоговой базы на 4000 тыс. сом. Никогда прежде дивиденды от дочерней организации не объявлялись и не выплачивались. Согласно решению руководства материнской организации, эта сумма в 4000 тыс. сом не будет распределяться в виде дивидендов и будет использована дочерней организацией для целей приобретения дополнительного оборудования. Никакие отложенные налоговые обязательства, связанные с возникшей разницей в базах, не начислялись. Однако, принято решение начать регулярные выплаты дивидендов за счет прибыли, которая будет зарабатывать, начиная со следующего года:

- во-первых, нет необходимости признавать отложенные налоговые обязательства по разнице между балансовой стоимостью инвестиций и их налоговой базой в размере 4000 тыс. сом, так как вероятность реального получения этого дохода практически отсутствует;
- во-вторых, разница между налоговой базой и балансовой стоимостью, которая будет возникать в будущем, должна быть учтена для расчета отложенных налоговых обязательств с намерением получать дивиденды от дочерней организации.

После того, как мы исследовали основные методы расчета налоговой базы, необходимо определить, из-за чего налоговая база может отличаться от балансовой стоимости активов или обязательств. Основная часть операций учитывается и в финансовом и в налоговом учете одинаково. Однако, некоторые транзакции трактуются по-разному. Иными словами, доходы или расходы включаются в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налоговую прибыль - в другом. В большинстве случаев, разницы возникают в том же периоде, в каком признаются соответствующие доходы или расходы в отчете о прибылях и убытках. МСФО - 12 называет эти разницы «временными» и, они имеют период возникновения и период восстановления. Наиболее распространенными операциями, приводящими к образованию подобных временных разниц, являются:

- амортизация основных средств;
- учет отложенных компенсационных и пенсионных планов;

- учет долгосрочных контрактов по методу процентной готовности;
- различия между кассовым методом учета и методом начислений.

Все временные разницы по своему эффекту на расчет отложенных налогов делятся на две категории: налогооблагаемые и вычитаемые. Налогооблагаемые временные разницы приводят к признанию отложенных налоговых обязательств, а вычитаемые разницы становятся основой для расчета отложенных налоговых активов. Временные налогооблагаемые разницы возникают, когда балансовая стоимость актива больше, чем его налоговая база, или когда балансовая стоимость обязательства меньше, чем его налоговая база. В соответствии с МСФО – 12, налогооблагаемыми временными разницами:

1) Прибыль, признаваемая в финансовом отчете раньше, чем для целей налогообложения:

- Признание доли доходов в ассоциированной организации по методу долевого участия для целей финансовой отчетности, при этом налогообложению подлежит только сумма фактически объявленных дивидендов;

- Признание процентных доходов в бухгалтерском отчете по методу начислений и налогообложение этих доходов по кассовому методу;

- Признание выручки от продажи товаров по методу начисления для бухгалтерского учета и по кассовому методу для налогообложения.

2) Расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль до уменьшения бухгалтерской прибыли:

- Применение метода ускоренной амортизации для целей налогообложения и метода линейной амортизации для финансовой отчетности;

- Затраты на опытно-конструкторские разработки капитализируются и затем амортизируются в бухгалтерском учете, но признаются в качестве вычитаемых расходов для целей налогообложения в период возникновения;

- Предоплаченные расходы не учитываются при формировании финансовой прибыли за период, но уменьшают налогооблагаемую прибыль.

ОАО «Электрические станции» предоставляет передачи электроэнергии. В процессе разработки нового тарифного плана были понесены затраты на маркетинговые

исследования на сумму 450 тыс. сом. Данные затраты удовлетворяли всем необходимым критериям, позволяющим компании их капитализировать. Однако, налоговое законодательство позволяет учитывать все подобные затраты для целей налогообложения полностью как расходы в периоде их возникновения. Ставка налога для организации составляет 20%.

Безусловно, в такой ситуации возникает временная налогооблагаемая разница, которая приводит к образованию отложенного налогового обязательства.

Таблица 1.1 – Сведения об образовании отложенного налогового обязательства.

Балансовая стоимость	450
Будущая налогооблагаемая сумма	450
Будущая вычитаемая сумма	0
Налоговая база	0

Таким образом, разница между налоговой базой и балансовой стоимостью равна 450 тыс. сом. Образовавшееся отложенное налоговое обязательство равно  $450 * 20\% = 90$ .

Временные вычитаемые разницы возникают в случаях, когда балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, или балансовая стоимость обязательства превышает его налоговую базу:

– Прибыль, включаемая в налогооблагаемую базу раньше, чем в отчет о прибыли и убытках. В основном это происходит при получении авансов и предоплат.

– Расходы, учитываемые при формировании бухгалтерской прибыли раньше, чем при формировании налогооблагаемой прибыли.

К таким расходам относятся:

- некоторые виды начисленных расходов, в том числе резервы по гарантиям и условным обязательствам;

- амортизация для бухгалтерского учета осуществляется ускоренным методом, а для налогового учета - линейным;

- расходы по выплатам работникам в бухгалтерском учете признаются по методу

начисления, а для налоговых целей по оплате;

- убытки от обесценения признаются для целей финансовой отчетности и не учитываются при налогообложении;

- затраты на исследования, которые признаются в качестве расходов периода в налоговом учете, а для целей налогообложения учитываются позднее.

На конец отчетного года на балансе ОАО «Электрические станции» составила 25000 тыс. сом. При подготовке годового отчета, в соответствии с принятой учетной политикой и согласно МСФО - 39, был создан резерв по сомнительной задолженности в размере 500 тыс. сом. Доход от реализации, отраженный в отчете о прибылях и убытках, был признан по методу начислений. Такой метод признания применяется как для целей налогового учета, так и для налоговых расчетов. Однако расходы, связанные с созданием резерва по сомнительной задолженности, для целей налогообложения не учитываются. Согласно правилам, налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена только на суммы списанной безнадежной задолженности. Согласно МСФО - 12 налоговую базу дебиторской задолженности можно определить также двумя способами:

<b>Способ 1:</b>	
Балансовая стоимость (25000 - 500)	24500
Будущая налогооблагаемая сумма (налог учтен по доходу от реализации)	0
Будущая вычитаемая сумма по факту списания	500
Налоговая база	25000
<b>Способ 2:</b>	
Балансовая стоимость (25000 - 500)	24500
Восстановлен резерв по сомнительной задолженности	500
Сумма фактически списанных долгов	0
Налоговая база	25000

В результате балансовая стоимость отличается от налоговой базы на 500 тыс. сом, что представляет собой временную разницу для начисления отложенного налогового

актива. Разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой могут возникать и в результате переоценки актива или обязательства. Эти различия также приводят к образованию отложенных налоговых активов или обязательств. Однако важной особенностью является то, что если результаты переоценки относятся в раздел капитала, а не на финансовые результаты периода, то и начисление отложенных налоговых обязательств производится за счет резервов в капитале. Таким образом, образованные резервы всегда учитывают налоговый эффект, если связаны с активами, учитываемыми для целей налогообложения. Это характерно для учета переоценки финансовых инструментов, имеющих в наличии для продажи, т.к. эти переоценки обычно не учитываются для целей налогообложения до момента реализации активов и приводят к образованию отложенных налоговых активов или обязательств при применении метода учета основных средств или нематериальных активов по переоцененной стоимости. Результаты таких переоценок не учитываются для целей налогообложения.

При консолидации очень часто происходит изменение балансовой стоимости активов и обязательств, однако такое изменение не отражается в бухгалтерских книгах самих консолидируемых организаций, а значит остается неизменной их налоговая база. Такими корректировками являются:

- нереализованные прибыль или убытки по операциям внутри группы, которые исключаются при консолидации отчетности;
- нераспределенная прибыль дочерней организации, которая включена в консолидированную нераспределенную прибыль всей группы. При фактическом распределении этой прибыли в форме дивидендов могут возникать дополнительные налоги;
- инвестиции в иностранные дочерние организации, величина которых изменяется в зависимости от изменения курса валюты. Балансовая стоимость активов и обязательств таких дочерних организаций переоценивается для целей консолидации, а их налоговая база переоценке не подлежит;
- инвестиции в дочерние организации, учитываемые как операции в иностранной валюте. Немонетарные активы и обязательства таких организаций сохраняют свою историческую стоимость для целей бухгалтерского учета, однако возможно, что для целей

налогообложения необходимо учитывать их по текущим курсам.

Дочерняя организация продала своей материнской организации товары на сумму 700 тыс. сом. Себестоимость этих товаров составляла 600 тыс. сом. Все эти товары учитывались на балансе материнской компании на конец отчетного периода. В результате консолидации была сделана корректирующая проводка, которая исключила сумму нереализованной прибыли в размере 100 тыс. сом из стоимости товаров. Ставка налога дочерней организации составляет 30%, а материнской - 40%. Обе компании находятся в различных регионах и их налоговые платежи не могут взаимопогашаться. Отложенные налоговые активы должны быть признаны. Несмотря на то, что дочерняя организация уже начислила налог на прибыль, возникшую в результате произведенной продажи, материнская организация еще не успела реализовать эти активы. Как следствие, балансовая стоимость активов после консолидации стала меньше, чем их налоговая база на сумму корректировки в 100 тыс. сом, что привело к образованию вычитаемой разницы. Для расчета отложенного налогового актива необходимо применять ставку налогообложения материнской организации - 40%. Таким образом, отложенный налоговый актив:  $100 * 40\% = 40$  тыс. сом. Не все временные разницы приводят к образованию отложенных налогов. Исключениями являются временные разницы, связанные с:

- Гудвиллом;
- Первоначальным признанием некоторых активов или обязательств;
- Некоторыми инвестициями.

В современных рыночных условиях уровень конкурентоспособности является одним из основных показателей, характеризующих успешность фирмы. Для того чтобы сохранить и нарастить позиции на рынке компаниям необходимо развивать свои конкурентные преимущества. Организации стремятся максимально эффективно использовать, имеющиеся в их распоряжении ресурсы, с целью обеспечения конкурентных преимуществ над соперниками, однако фирмы, занимающиеся одним видом деятельности и использующие схожие ресурсы, в итоге показывают разные экономические и финансовые результаты своей работы. Развитие бизнеса подразумевает не

только эффективное использование зданий, сооружений, оборудования, запасов материалов, денежных средств, но и налаженные связи с поставщиками и покупателями, клиентская база, высококвалифицированный персонал и многие другие аналогичные составляющие деятельности компании. Особое внимание следует уделять наработке базы поставщиков, клиентской базы и портфеля заказов, ведь чтобы построить устойчивые и долгосрочные отношения с клиентом и поставщиком необходимо своевременно выполнять обязательства и, в общем, добросовестно вести бизнес. Также важно удобство расположения офисов электрических компаний, время их работы, степень быстроты и качества обслуживания и конечно немаловажную роль занимает культура общения. Особое значение для развития компании имеет наличие высококвалифицированного персонала. Поддерживать конкурентоспособный уровень квалифицированного персонала возможно с помощью корпоративных программ обучения, определенного перечня поощрений и льгот для сотрудников, поддержание корпоративной культуры, внутрифирменных отношений, ведь микроклимат в организации, характер отношений между сотрудниками, стиль руководства, корпоративные традиции положительно сказываются как на удержании специалистов, так и на повышении общего имиджа организации. Повысить привлекательность и конкурентоспособности можно еще с помощью рейтингов, участия в конкурсах, общественной и благотворительной деятельности. Следует отметить, что обозначенные ранее способы повышения конкурентоспособности компании также формируют ее репутацию (гудвилл). При исследовании показателей «гудвилл» и «конкурентоспособность» выявляются общие факторы, определяющие данные понятия - формирование методики оценки совокупного гудвилла и оценка факторов, оказывающих существенное влияние на организацию налогового учета. Несомненно, гудвилл является не единственным, но одним из основных факторов, формирующих конкурентоспособность организации оказывающих существенное влияние на организацию налогового учета.

МСФО не разрешает признание отложенных налоговых обязательств, связанных с

гудвиллом, если его обесценение не учитывается для налогообложения. Такой запрет связан с тем, что признание отложенного налогового обязательства приведет к увеличению гудвилла, а это не приемлемо. Данное исключение касается первоначального признания активов и обязательств, связанных с операциями, не учитываемыми для налогообложения вообще. Возникающая в таких ситуациях разница между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой никогда не приведет к образованию налога или его зачета. Они могут служить:

- Приобретение ценных бумаг или иных активов, доходы по которым не подлежат налогообложению;

- Уменьшение налоговой базы актива при приобретении в связи с применением налоговых кредитов. В некоторых юрисдикциях предусматриваются дополнительные налоговые кредиты, связанные с инвестициями в определенные типы производственных активов. Иными словами, налогоплательщик может сначала применить инвестиционный кредит (вычет), а затем амортизировать оставшуюся сумму для целей налогообложения. Однако, в налоговом учете, вся стоимость активов подлежит амортизации полностью.

ОАО «Электрические станции» планирует открыть новое региональное отделение в г. Каракол. Местные власти этого региона проводят политику содействия и поддержки инвестиций. В рамках этой политики организациям, обеспечивающим создание новых рабочих мест в регионе, предоставляется инвестиционный налоговый кредит. Этот инвестиционный налоговый кредит представляет собой дополнительное уменьшение начисленных налогов в связи с капитальными инвестициями. Сумма дополнительного налогового вычета рассчитывается исходя из суммы сделанных в течение трех лет квалифицируемых капитальных вложений умноженных на коэффициент 1,5. Общая сумма квалифицируемых инвестиций компании составила 6000 тыс. сом. Ставка налога на прибыль 30%.

Компания не должна признавать отложенные налоги в отношении инвестированных в регион средств и связанных с ними налоговых кредитов. База для расчета налогового кредита составляет 9000 тыс. сом ( $6000 * 1,5$ ) и является налоговой базой. При этом балансовая стоимость инвестиций равна только 6000 тыс. сом. Однако разница, возникающая при первоначальном признании актива, не влияет на финансовую

или налогооблагаемую прибыль на дату первоначального признания. Таким образом, нет необходимости в расчете и начислении отложенных налогов. Однако в будущих периодах, если возникает разница в суммах амортизации, отложенные налоговые обязательства или активы признаются в обычном порядке. Таким образом, из расчета исключается только постоянная разница в 3000 тыс. сом, возникшая сразу при приобретении активов.

Налоговая амортизация рассматриваемых нами активов начисляется в течение 3 лет, а бухгалтерская амортизация - 5 лет. Расчет отложенных налоговых обязательств по возникающим временным разницам будет выглядеть следующим образом:

Таблица 1.2 – Расчет отложенных налоговых обязательств по возникающим временным разницам.

В момент приобретения	Всего	Год 1	Год 2	Год 3	Год 4	Год 5
Налоговая база	9000					
Временная разница, не подлежащая	(3000)					
Скорректированная налоговая база	6000	4000	2000			
Балансовая стоимость	6000	4800	3600	2400	1200	0
Временная разница	0	800	1600	2400	120	0
Отложенные налоговые обязательства	0	240	480	720	360	0

Процентные расходы для целей налогового учета признаются по ставке 7% годовых применительно к дисконтированной стоимости облигаций 1836 тыс. сом и превышают общую сумму процентных платежей. Для целей расчета налога учитывается сумма только фактически уплаченных процентов. Разница между начисленными и выплаченными процентами для налогообложения не учитывается. Ставка налога на прибыль составляет 40%.

Таблица 1.3 – Расчет разницы между начисленными и выплаченными процентами для налогообложения.

	01.01.1	31.12.20	31.12.21.	31.12.22г	31.12.23г.
Балансовая стоимость долга	1836	1865	1928	1963	2000
Налогооблагаемая база долга	2000	2000	2000	2000	2000
Временная разница	164	135	72	37	0
Отложенные налоговые	66	54	29	15	0
Отложенные налоговые	-	12	13	14	15
	31.12.19	31.12.20г	31.12.21г	31.12.22г	31.12.23г.

Проценты по номинальной					
Ставке 5%	100	100	100	100	100
Процентные расходы 7%	129	131	133	135	137
Разница	29	31	33	35	37
Налог с разницы 40%	12	12	13	14	15

Расчет налогооблагаемой прибыли в	(тыс. сом)
2022 году	
Бухгалтерская прибыль до налогообложения	250
Налогооблагаемые временные разницы	28
Вычитаемые временные разницы	8
Налогооблагаемая прибыль	230

*Бухгалтерская проводка, отражающая учет налоговых расходов:*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 3410 «Налог на прибыль к оплате»*

*Сумма: 92 000 сомов*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 3600 «Прочие краткосрочные обязательства»*

*Сумма: 3 200 сомов*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 4300 «Отсроченные налоговые обязательства»*

*Сумма: 8 000 сомов*

*Дебет – 9917 Отложенный налоговый актив*

*Кредит - 4200 «Отсроченные доходы»*

*Сумма: 11 200 сомов*

*Дебет – 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 9917 Отложенный налоговый актив*

*Сумма: 11 200 сомов*

*Дебет – 4200 «Отсроченные доходы»*

*Кредит - 5300 «Нераспределенная прибыль»*

*Сумма: 11 200 сомов*

*Дебет – 5300 «Нераспределенная прибыль»*

*Кредит - 5400 «Резервный капитал»*

*Сумма: 1 200 сомов*

В 2023 году, бухгалтерская прибыль до налогообложения ОАО «Электрические станции» составила уже 450 тыс. сом, а временные налогооблагаемые и вычитаемые разницы 75 тыс. сом и 36 тыс. сом соответственно. Налогооблагаемая прибыль, рассчитанная аналогично 2022 году составила 411 тыс. сом. Текущие расходы по налогу на прибыль и текущие обязательства по налогу равны 164,4 (411 \*40%).

Таблица 1.4 – Расчет отложенных налогов.

	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы	Расходы по отложенным налогам
Требуемый баланс на счете на			
75*40%	30		0
36*40%		14,4	0
Баланс на 31.12.22	11,2	3,2	0
Необходимая корректировка	18,8	11,2	7,6

Соответствующая бухгалтерская проводка:

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 3410 «Налог на прибыль к оплате»*

*Сумма: 5 600 сомов*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 2400 «Отсроченные налоговые требования».*

*Сумма: 5 600 сомов*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 3600 «Прочие краткосрочные обязательства»*

*Сумма: 7 600 сомов*

*Дебет - 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 4300 «Отсроченные налоговые обязательства»*

*Сумма: 2 000 сомов*

*Дебет – 9917 Отложенный налоговый актив*

*Кредит - 4200 «Отсроченные доходы»*

*Сумма: 18 800 сомов*

*Дебет – 9910 «Расходы (доходы) по налогу на прибыль»*

*Кредит - 9917 Отложенный налоговый актив*

*Сумма: 18 800 сомов*

*Дебет – 4200 «Отсроченные доходы»  
Кредит - 5300 «Нераспределенная прибыль»  
Сумма: 18 800 сомов*

*Дебет – 5300 «Нераспределенная прибыль»  
Кредит - 5400 «Резервный капитал»  
Сумма: 2 000 сомов*

Все рассчитанные отложенные налоговые обязательства должны быть признаны в балансе организации в полном объеме. Однако несколько сложнее обстоит дело с признанием отложенных налоговых активов. Это связано с тем, что реализация этих активов в будущем зависит от способности компании генерировать налогооблагаемую прибыль, за счет которой и возможен возврат налоговых платежей. Поэтому необходимо убедиться, что вероятность реализации отложенных налоговых активов достаточно велика для того, чтобы можно было их признать в качестве таковых в балансе организации. В отсутствие такой уверенности, отложенные налоговые активы считаются условными и признанию не подлежат. МСФО - 12 установил критерии, с помощью которых можно оценить вероятность получения организацией налогооблагаемой прибыли:

1) Вероятность того, что у организации будет налогооблагаемая прибыль, которая может быть использована для реализации вычитаемых временных разниц, существует при наличии достаточной суммы налогооблагаемых временных разниц (отложенных налоговых обязательств), относящихся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же налогоплательщику, восстановление которых предполагается:

- в том же периоде, что и восстановление вычитаемых разниц;
- в периодах, когда налоговый убыток, возникающий от реализации вычитаемых разниц, может быть перенесен на прошлые или будущие периоды.

В таких условиях отложенный налоговый актив признается в периоде возникновения вычитаемой временной разницы.

2) При недостаточности налогооблагаемых временных разниц отложенный налоговый актив признается в той степени, в какой существует вероятность того, что организация будет иметь налогооблагаемую прибыль в периоде восстановления

вычитаемых разниц или организация располагает возможностями планирования налогов, в результате чего будет создана налогооблагаемая прибыль в соответствующих периодах.

Важно отметить, что при анализе достаточности будущей налогооблагаемой прибыли не нужно учитывать образование ни новых вычитаемых налоговых разниц, ни новых налогооблагаемых разниц. В некоторых позициях налогооблагаемая прибыль может быть создана или увеличена с помощью:

- выбора одного из двух вариантов налогообложения процентного дохода по кассовому методу или методу начисления;
- отсрочки претензии на определенные вычеты из налогооблагаемой прибыли;
- продажи, возможно с обратной арендой, активов, которые подорожали, но налоговая база которых не была скорректирована для учета этого повышения стоимости;
- продажи актива, приносящего необлагаемый налогом доход (например, государственные ценные бумаги), для реинвестирования средств в покупку актива, приносящего доход, облагаемый налогом.

Очень важно при этом, чтобы налогооблагаемая прибыль, спланированная таким образом, относилась не только к той же самой позиции, что и вычитаемые временные разницы, но и образовывалась в те же периоды, что и восстановление этих вычитаемых разниц.

ОАО «Электрические станции» имеет 180 тыс. сом чистых операционных убытков по состоянию на 31.12.23 г., при этом возможность зачета этих убытков для налогообложения истекает в конце следующего года. Существующие налогооблагаемые временные разницы, восстанавливаются примерно равными долями по 80 тыс. сом в 2024, 2025 и 2026 годах. Компания предполагает, что налогооблагаемая прибыль без учета восстановленных разниц в 2024 году составит 20 тыс. сом. Целью компании является разработка и реализация налоговой стратегии, которая позволила бы признать все налогооблагаемые временные разницы в сумме 240 тыс. сом уже в 2024 году. Запланированные затраты на реализацию плана составят 30 тыс. сом. Ожидаемая ставка налогообложения - 40%. В отсутствие налогового планирования максимальная сумма возможной реализации вычитаемой временной разницы за счет переноса на будущие периоды чистого операционного убытка будет ограничена 20 тыс. сом предполагаемой

налогооблагаемой прибыли в 2024 году и 80 тыс. сом восстановленных налогооблагаемых разниц. Т.е. максимальная сумма возможного зачета равна 100 тыс. сом, а сумма отложенных налоговых активов, признаваемых в балансе на 31.12.23 не должна превышать 40 тыс. сом ( $100 \cdot 40\%$ ). Однако в результате применения налоговой стратегии, сумма отложенных налоговых активов будет рассчитываться следующим образом:

Налогооблагаемая прибыль за 2024 год	
Ожидаемая сумма без учета восстановления разниц	20
Ожидаемое восстановление разниц в соответствии с налоговым планированием, за вычетом затрат	210
	230
Чистый операционный убыток	180
Неиспользованный чистый операционный убыток на 31.12.24	0
Сумма отложенных налоговых активов, признаваемых в балансе на 31.12.23 г. должна составлять 54:	
Полная сумма возмещения налога в связи с зачетом убытка ( $180 \cdot 40\%$ )	72
Минус	
Затраты по реализации плана, без учета налогов ( $30 - (30 \cdot 40\%)$ )	18
Отложенные налоговые активы нетто	54

Одновременно компания признает в учете отложенные налоговые обязательства в сумме 96 тыс. сом ( $240 \cdot 40\%$ ). В случае, если первоначально ситуация выглядела таким образом, что отложенный налоговый актив признать было нельзя, но с течением времени ожидания руководства организации изменились, то тогда отложенный налоговый актив

можно признать в учете позднее. Такая корректировка не предполагает внесения изменений в предыдущие периоды, и относится к прочим изменениям бухгалтерских оценок. То же самое относится и к обратной ситуации, когда необходимо прекратить признание отложенного налогового актива. Все корректировки относятся на текущий финансовый результат и влияют на общую сумму налоговых расходов за период. Однако, если корректировка активов или обязательств вызвана технической ошибкой в расчетах, то такое исправление классифицируется как корректировка ошибок и может потребоваться восстановление нераспределенной прибыли за прошлые периоды в зависимости от существенности суммы.

Как уже не раз отмечалось, в конце каждого периода метод обязательств предусматривает переоценку признанных отложенных налоговых активов и обязательств. И хотя стандарт напрямую не описывает ситуацию, связанную с влиянием изменения налогового законодательства в части ставки или вычетов, общий подход заключается в том, что для оценки отложенных налогов необходимо применять измененную ставку.

Последствия изменения налогового статуса налогоплательщика рассчитываются и учитываются абсолютно аналогичным образом.

Время от времени, в результате изменения порядка налогового учета, организации вынуждены вносить изменения в бухгалтерский учет для упрощения расчета налогооблагаемой прибыли, однако при этом, такие изменения не влияют на требования к подготовке финансовой отчетности. Примером таких изменений может быть переход на метод прямого списания сомнительных долгов для целей налогообложения с метода начисления резервов, при этом для расчета финансовых результатов по-прежнему необходимо применять метод начислений. Эффект от таких изменений в общем состоит из двух компонентов:

- во-первых, это образование временных разниц от единовременного пересчета балансовых статей в связи с применением новых принципов учета к уже имеющимся активам и обязательствам;
- во-вторых, это образование новых временных разниц, связанных с приобретением новых активов и обязательств, после даты изменения учета.

Второй тип временных разниц является обычным и полностью соответствует тем

требованиям учета, которые мы уже обсудили выше.

Рассмотрим на примере порядок учета разниц первого типа.

Пример:

По состоянию на 31.12.22 г. в балансе организации была отражена дебиторская задолженность на общую сумму 12000 тыс. сом и соответствующий ей резерв по сомнительным долгам в размере 600 тыс. сом. Предположим также, что ставка налога на прибыль соответствует 40%.

С 1 января 2023 года произошло изменение налогового законодательства. В результате резервы по сомнительным долгам не являются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу, а суммы резервов, числящихся по балансу на дату вступления в силу налоговых изменений должны включаться в налогооблагаемую прибыль равными долями в течение 3-х лет.

Баланс организации на 01.01.23 г. должен включать отложенные налоговые активы в размере 240 тыс. сом ( $600 \cdot 40\%$ ), что отражает возможный налоговый зачет при прямом списании сомнительной задолженности на убытки, текущие налоговые обязательства на сумму 80 тыс. сом ( $1/3$  часть общей суммы восстанавливаемых налоговых обязательств) и отложенные налоговые обязательства на сумму 160 тыс. сом (оставшиеся  $2/3$  части).

Раскрытие информации

В пояснительной записке к отчету необходимо раскрывать следующую информацию, касающуюся налогов:

- Текущие расходы/возмещения по налогам;
- Корректировки текущих расходов, связанные с текущими налогами прошлых периодов;
- Суммы расходов/возмещений по отложенным налогам, относящиеся к образованию или реализации временных разниц за период;
- Суммы расходов/возмещений по отложенным налогам, относящимся к изменению ставки налогообложения;
- Суммы ранее не признанных отложенных налоговых активов, уменьшающие расходы по текущим и отложенным налогам;
- Расходы по отложенным налогам, относящиеся к прекращению признания

отложенных налоговых активов или восстановлению ранее списанных отложенных налоговых активов;

- Суммы налоговых расходов/возмещений, связанных с изменением учетной политики компании, признаваемых в отчете о прибылях и убытках.

Дополнительные требования:

- Общую сумму текущих и отложенных налоговых расходов, относящихся к статьям, учтенным в капитале компании;

- Объяснение связи бухгалтерской прибыли из отчета о прибылях и убытках и расходов по налогам;

- Объяснение причин изменения ставки налогообложения по сравнению с прошлыми периодами;

- Суммы вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков или налоговых кредитов, в связи с которыми не производилось признание отложенных налоговых активов;

- Общая сумма временных разниц, связанных с инвестициями в другие организации, на которые не производилось начисление отложенных налогов;

- При наличии прекращаемых операций необходимо указать суммы налога на прибыль или убытки от такого прекращения, а также суммы налога на финансовые результаты от деятельности прекращаемых подразделений за каждый представленный в отчете период;

- Налоговые последствия предлагаемых, но не объявленных в отчетном периоде дивидендов, если предложение об их объявлении было сделано до даты утверждения отчета;

- Суммы отложенных налоговых активов и подтверждение возможности их реализации, когда будущая налогооблагаемая прибыль не превышает суммы прибыли от реализации временных налогооблагаемых разниц и когда отложенные налоговые активы возникли в результате налогового убытка.

ОАО «Электрические станции» пришла к выводу: чтобы обогнать конкурентов, необходимо срочно начинать программу научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. В текущем году расходы на разработку были капитализированы в сумме 100 тыс. сом. Ранее капитализация таких расходов не осуществлялась. Тем не

менее, налоговое законодательство разрешает учитывать полную сумму затрат на капитализацию для расчета налога в периоде их фактической оплаты.

В течение года организация также начислила штраф и пени по результатам налоговых проверок на сумму 6 тыс. сом.

Ставка налогообложения - 30%.

Таблица 1.5

Решение	тыс. сом	
1) Расчет текущих обязательств по налогу на прибыль:		
Бухгалтерская прибыль до налогообложения	1900	
Восстановлена бухгалтерская амортизация	280	
Начислена налоговая амортизация	(195)	
Восстановлены начисленные расходы на аренду (P1)	72	
Уплаченные арендные платежи	(160)	
Расходы на ОКР	(100)	
Восстановлены уплаченные штрафы	6	
Итого налогооблагаемая прибыль	1803	
Ставка налога	30%	
Текущие налоговые обязательства	540,9	
P1. Расчет начисленных затрат по аренде		
Всего платежи за весь срок договора - $110 + 50 * 5 =$	360	
Срок договора -	5 лет	
Расходы в год: $360 / 5 =$	72	
Предоплаченные расходы по аренде		
всего оплачено $110 + 50$	160	
признанные расходы	(72)	
Итого дебиторская задолженность	88	
2) Расчет обязательств по отложенному налогу		

Таблица 1.6

	Балансовая	Налоговая	Временна	Отложенный
Материальные активы	1320	(505)	815	244,5
Недвижимость	300	(240)	60	18
Предоплата по аренде	88	0	88	26,4
Расходы на ОКР	100	0	100	30
Начисленный штраф	(6)	(6)	0	0
Всего временные разницы и			1063	
Обязательства по отложенному				318,9

3) Расшифровка движения обязательств по отложенному налогу

Остаток на начало периода ((16000 - 7000)*30%)	270000
На счёт собственного капитала ((3000 - 2400)*30%)	18000
Отчёт о прибыли и убытках (балансирующая цифра)	30900
Остаток на конец периода (из п. 2)	318900
4) Примечание к отчёту о прибыли и убытках	
Текущие налоговые расходы (из п.1)	540900
Отложенный налог по временным разницам, возникшим в течение периода	30900
Всего расходы по налогу за год	571800
5) Согласование произведения учётной прибыли и ставки налога на прибыль с расходами по налогу	
Финансовая прибыль до налога	1900
Налог 30%	570
Фактические расходы по налогу	571,8
Разница	1,8
Разница обусловлена расходами на штраф в сумме 1,8 тыс. сом (6*30%), которые не учитываются для налогообложения	
б) Расшифровка движения по счёту отложенного налога по каждому виду временных разниц.	

Таблица № 1.7

	На начало года	Начислено в капитал	Начислено на	На конец года
Материальные активы	270	0	(25,5)	244,5
Недвижимость	0	18	0	18
Предоплата по аренде	0	0	26,4	26,4
Расходы на ОКР	0	0	30	30
Всего	270	18	30,9	318,9

Таким образом, текущие и отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены отдельно в балансе организации. Отложенные налоговые активы и

обязательства всегда классифицируются как долгосрочные.

Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущие периоды измеряются в сумме, которая, как ожидается, будет уплачена налоговым органам (возмещена за счет налоговых органов), с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на отчетную дату.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны измеряться с использованием ставок налога, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, а также определяются на основе ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на отчетную дату.

Взаимозачет отложенных налоговых активов и обязательств возможен, как и в общем случае, только при наличии юридического права и намерения организации совершить такой зачет. Те же требования касаются и возможности зачета текущих налоговых активов и обязательств.

Балансовая стоимость отложенных налоговых активов и обязательств может меняться даже при отсутствии изменений в сумме соответствующих временных разниц, например, это может произойти в результате:

- 3) изменения в ставках налога или налоговом законодательстве;
- 4) переоценки возместимости отложенных налоговых активов; или
- 5) изменения в предполагаемом способе возмещения актива.

Возникающий отложенный налог признается в отчете о прибылях и убытках, за исключением той его части, которая относится к статьям, ранее отраженным по дебету или кредиту счетов собственного капитала

Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности должны представляться непосредственно в отчете о прибылях и убытках.

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

Проблема улучшения развития экономики в условиях рыночной экономики

является наиболее актуальной в ряду эффективных экономических инструментов управления реальным сектором экономики, что отвечает долгосрочным приоритетам, определенным стратегией развития Кыргызской Республики на перспективу. В современных условиях предприятиям предстоит самим определить цели и пути своего дальнейшего развития. В этих условиях налоги приобретает особое значение. Налоги представляют собой обязательные платежи и сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и граждан по ставке установленной в законодательном порядке. Платить налоги обязаны все. Эти выплаты не только обязательны, но и принудительны и безвозмездны.

Бюджетно-финансовая система включает отношения по поводу формирования и использования финансов государства- бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечить эффективную реализацию социальной, экономической, оборонной и других функций государства. Важным элементом этой системы являются налоги. Налоги - основная форма дохода государства, 90 % всех поступлений в бюджет происходит за счет налогов. И хотя налоги в основном вызывают возмущение, чем одобрение, без них ни современное общество, ни правительство существовать не могут.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства, требовались средства на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. Изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса и составляет сущность налога. А. Смит в своем классическом сочинении «Исследование о природе и причинах богатства народов» [12]. считал основными принципами налогообложения:

- всеобщность, справедливость, определенность, удобность. Со временем этот перечень был дополнен принципами;
- обеспечения достаточности и подвижности налогов (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с объективными нуждами возможностями государства);
- выбора надлежащего источника и объекта налогообложения;

- однократности обложения.

Современная налоговая система Кыргызской Республики характеризуется следующими принципами:

1. Однократность обложения, т.е. один и тот же объект должен облагаться налогом только один раз;
2. Разумное сочетание прямых и косвенных налогов;
3. Универсализация ставок через снижение дифференциации ставок и введение одинаковых подходов к налогообложению различных категорий;
4. Четкий порядок введения и отмены налогов, в основу которых положены компетенция соответствующих уровней власти;
5. Закрепление налогов за бюджетами разного уровня;
6. Стабильность налоговых ставок и простота налогообложения.

Функция налога - это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения доходов государства. Возможность использования налогов в качестве инструмента государственного финансового регулирования вытекает из самой природы налогов, их внутренней сущности и функций. Налоги, являясь экономической категорией, представляют собой совокупность специфических производственных отношений по поводу перераспределения национального дохода в пользу государства, и выполняет, прежде всего, фискальную функцию, т.е. формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах.

Система функций налогов:

1. Фискальная
2. Контрольная
3. Социально – распределительная
4. Регулирующая
5. Стимулирующая
6. Воспроизводственная
7. Дестимулирующая.

Мобилизация части национального дохода вызывает постоянное соприкосновение государства и участников процесса производства, что обес-

печивает ему реальные возможности влиять на экономику страны в нужном направлении. В связи с этим можно утверждать, что налоги выполняют и перераспределительную функцию, в процессе реализации, которой осуществляется стимулирование, ограничение, оценивается эффективность каждого налогового канала, выявляет необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику государства. По мере развития налогов стала обосновываться их регулирующая функция. Цель, которой является наполнить государственную казну, социальную сферу, организация хозяйственной жизни в стране.

Всеобщим источником налоговых отчислений, сборов, пошлин и других платежей независимо от объекта налогообложения является валовой внутренний продукт (ВВП). ВВП образует первичные денежные доходы основных участников общественного производства и государства как организатора хозяйственной жизни в национальном масштабе: оплата труда работников, прибыль хозяйствующих субъектов и централизованных доходов государства (налоги в бюджет, а социальные отчисления - во внебюджетные фонды).

На основании Закона Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики» [1] налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, для которых настоящим Кодексом предусмотрены различные условия налогообложения, обязаны вести отдельный учет. Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для исчисления налоговых обязательств в соответствии с настоящим Кодексом, отражаемую в налоговой политике налогоплательщика. Налоговая политика налогоплательщика является документом, составленным налогоплательщиком, в котором установлены:

- 1) состав элементов налогообложения и особенности расчета налоговой базы;
- 2) методы налогового учета доходов и расходов;
- 3) порядок идентификации основных средств по группам;
- 4) методы налоговой амортизации;

- 5) правила ведения отдельного учета, если налогоплательщик обязан вести отдельный учет в соответствии с требованиями настоящего Кодекса;
- 6) правила определения суммы НДС, подлежащей зачету, при осуществлении налогоплательщиком облагаемых и/или освобожденных поставок;
- 7) правила определения суммы акциза, подлежащей вычету при производстве подакцизного товара из подакцизного сырья;
- 8) технологические нормы отходов и потерь сырья и материалов в процессе производства товаров;
- 9) перечень первичных налоговых документов;
- 10) регистры налогового учета;
- 11) другие правила и методы налогового учета, имеющие отношение к исчислению и исполнению налоговых обязательств.

Объектом диссертационного исследования являются исследование по установлению, ведению и организации налогового учета и налогового анализа в субъектах топливно-энергетического комплекса Кыргызской Республики, состоящие из двух крупных отраслей: добыча топлива (угля, нефти, газа) и выработки электроэнергии. Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что Кыргызстан обладает 5% энергетических ресурсов Центральной Азии, большими запасами угля и 30% гидроэнергетических ресурсов, из которых освоена только десятая часть. Энергетика Кыргызской Республики на протяжении ряда лет сталкивается с многочисленными проблемами. Уровень коммерческих и технических потерь является неприемлемо высоким. Проблемным местом остается нехватка качественного независимого анализа производства и распределения электроэнергии, потерь, тарифов, структуры потребления, энергоснабжения крупных потребителей и т.д. Справедливости ради следует отметить, что в последнее время принят ряд государственных инициатив. Так, была принята Правительством Кыргызской Республики (14 октября 2021 года) «Национальная энергетическая программа до 2026 года» и Стратегия развития топливно- энергетического комплекса до 2025 года. В этих

нормативных документах выработана стратегия развития отрасли. В частности, исходя из стратегической повестки, необходимо снижение степени зависимости страны от углеводородных источников энергии. Одним из приемлемых решений является более масштабное развитие гидроэнергетики и переход на альтернативную энергетику с учетом изменения внутренней структуры энергопотребления и технологической модернизации экономики, особенно процессов изменения климата. Это фундаментальная и сложная задача, требующая больших усилий и ресурсов. В среднесрочной и долгосрочной перспективах потребление электроэнергии будет расти. Важнейшей задачей является запуск новых гидроэнергетических проектов. Должен быть реализован гидроэнергетический потенциал бассейна реки Нарын с учетом приоритетности и эффективности строительства перспективных гидроэлектростанций (Камбаратинская ГЭС-1, Верхне-Нарынский каскад ГЭС, Суусамыр-Кокомеренский каскад ГЭС, Казарманский каскад ГЭС и другие). Требуется ускоренная реконструкция и модернизация существующих мощностей на Каскаде Токтогульских ГЭС. Параллельно необходимо развивать сбыт (экспорт) энергии, создавая новые рынки торговли электроэнергией, началом которого является проект CASA-1000, а также проект создания единого рынка государств-членов ЕАЭС. Возможность экспорта энергии в перспективе должна быть также направлена в Восточную Азию. С учетом строительства и запуска новых энергетических мощностей возникает целесообразность изучения возможности выхода на новые рынки сбыта. Необходимо запустить процесс проектирования, разработки и запуска малых ГЭС с гарантированным государственным закупом электроэнергии у мелких и средних производителей по взаимно привлекательным тарифам и срокам. Кабинет Министров Кыргызской Республики совместно с местными властями решит на законодательном уровне вопросы землеотвода под гидроэнергетические проекты. Это позволит ввести в эксплуатацию генерирующие объекты общей мощностью 300-400 МВт.

На сегодня электроэнергетический сектор оказывает определяющее

влияние на состояние и перспективы развития национальной экономики: на его долю приходится около 3,9% ВВП и 16% объема промышленного производства, 10% доходов в республиканский бюджет. Энергетическая отрасль Кыргызской Республики сформировалась в советское время. С возведением каскада крупных для того времени гидроэлектростанций (ГЭС) на реке Нарын, энергетика Кыргызстана вышла на качественно новый уровень, превратившись в важный энергетический узел для всей Центральной Азии. На тот момент каскад Токтогульских ГЭС играл важную роль не столько в энергетике, сколько в орошении сельскохозяйственных угодий Узбекистана и Казахстана. Дискомфорт, вызванный систематическим отсутствием электроэнергии в домашнем хозяйстве граждан, вызывает социальную напряженность в обществе и затормаживает развитие промышленности, малого и среднего бизнеса. Сложившаяся ситуация в 2024 году в целом схожа с ситуацией в период 2008-2010 гг., когда были введены меры по ограничению потребления электроэнергии по всей республике. Такая ситуация подчеркивает необходимость изучения причин ослабления нашей энергетики и перспективы ее дальнейшего развития. В КР в среднем вырабатывается около 13,3 млрд кВт.ч электроэнергии, в отдельные годы этот показатель достигает 15,2 млрд кВт.ч. В большей степени уровень выработки электроэнергии зависит от уровня Токтогульской ГЭС. В маловодные периоды (2020г.) выработка снижалась до 11,0 млрд.кВт.ч (см. рисунок 1.1).

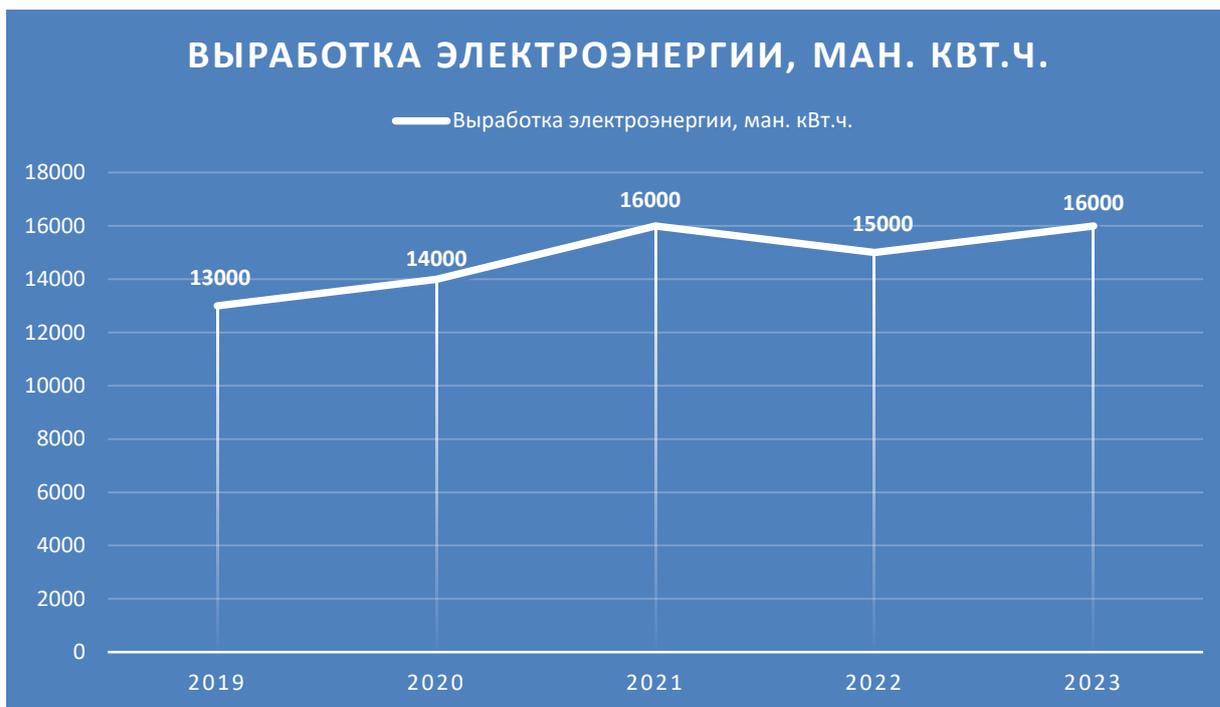


Рисунок 1.1 - Выработка Электроэнергии, МАН. Квт.ч.

В энергосистеме, в принципе, есть еще запас мощностей, и станции могут произвести необходимое количество электроэнергии в многоводный период. Но ввиду того, что потребление на протяжении года не сбалансировано и резко растет в зимний период, то для покрытия моментально возросшего спроса недостаточно мощностей станций (МВт) и пропускной способности инфраструктуры. Все гидроэлектростанции в зимний период работают на полную мощность, и даже в таких условиях мы испытываем дефицит. Следует заметить, что дефицит будет увеличиваться и в многоводные периоды.

В связи с чем, в первую очередь, встает вопрос обеспечения дополнительными мощностями и модернизации распределительной сетевой инфраструктуры. При существующей тарифной политике этой цели невозможно достичь.

Отправной точкой критического состояния энергетики Кыргызстана можно считать кризис в странах ЕврАзЭС, который повлек за собой повышение цен на энергоносители (бензин, газ, дизтопливо и прочие) (см. рис. 1.2), когда за короткий промежуток времени цены успели достичь уровня мировых цен. Далее ситуация усугубляется финансово-экономическим кризисом в 2008-2010

гг.

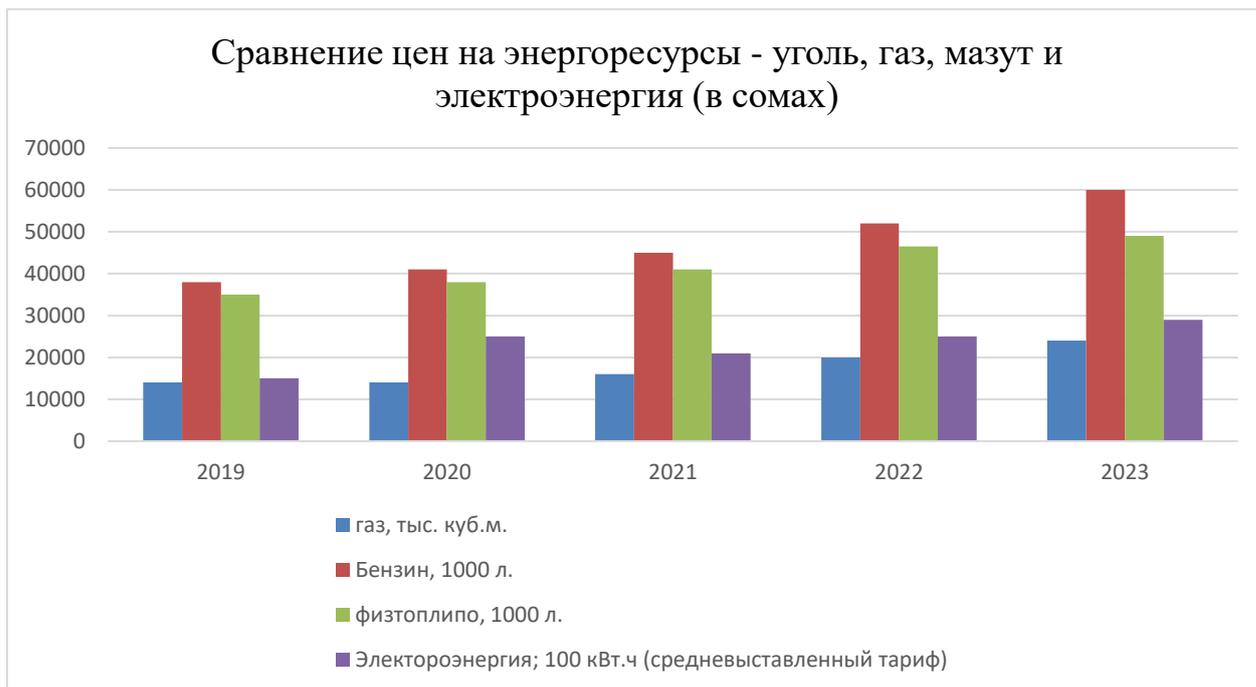


Рисунок 1.2 - Сравнение цен на энергоресурсы - уголь, газ, мазут и электроэнергия (в сомах)

Единственным решением в Кыргызстане было 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 продаж, НДС не облагается) 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. рис. 1.3).

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

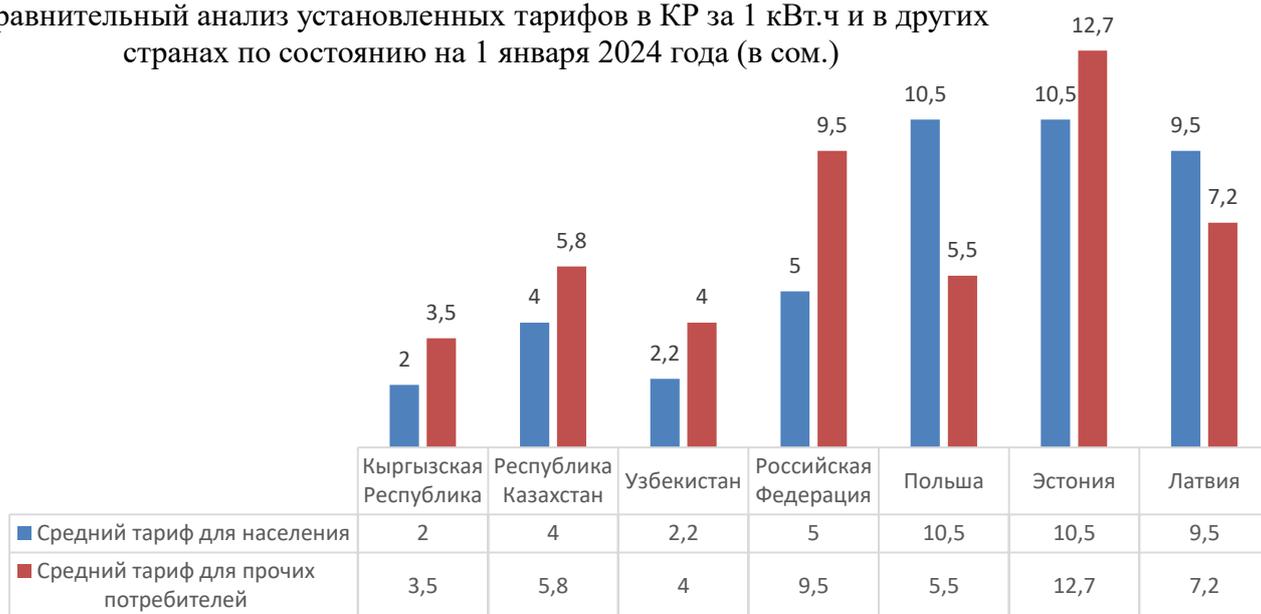


Рисунок 1.3 - Сравнительный анализ установленных тарифов в КР за 1 кВт.ч и в других странах по состоянию на 1 января 2024 года (в сомах)

В Кыргызстане стоимость электроэнергии несет большую долю социального бремени. Тариф для населения является субсидированным – когда тариф в 70 тыйын 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. рисунок 1.4).

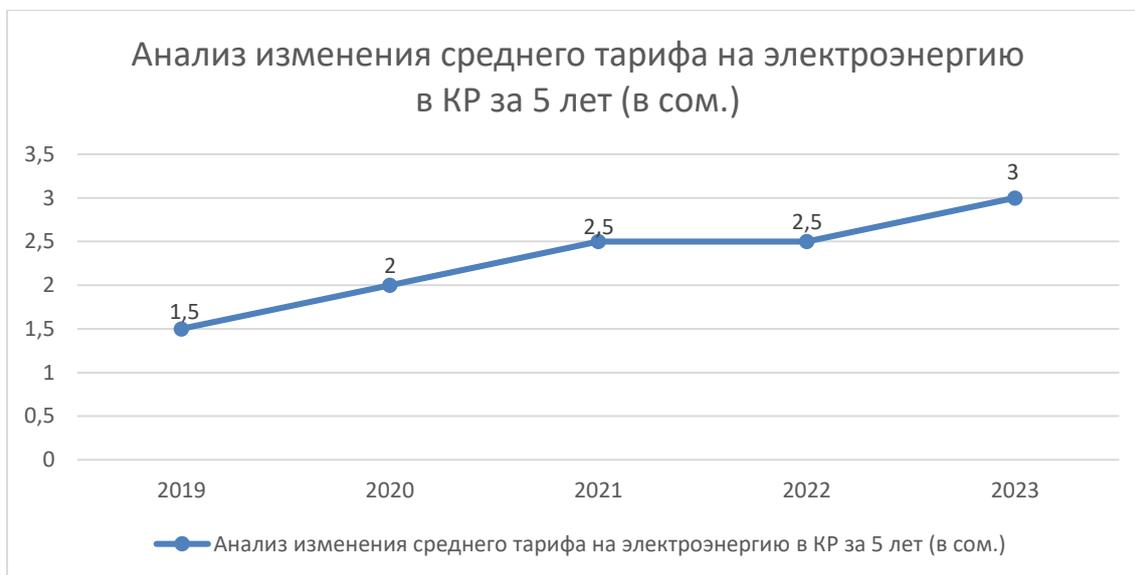


Рисунок 1.4 - Анализ изменения среднего тарифа на электроэнергию в КР за 5 лет

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 вырабатываемых 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.

Кыргызстан 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 10,5 млрд кВт.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 1.5).

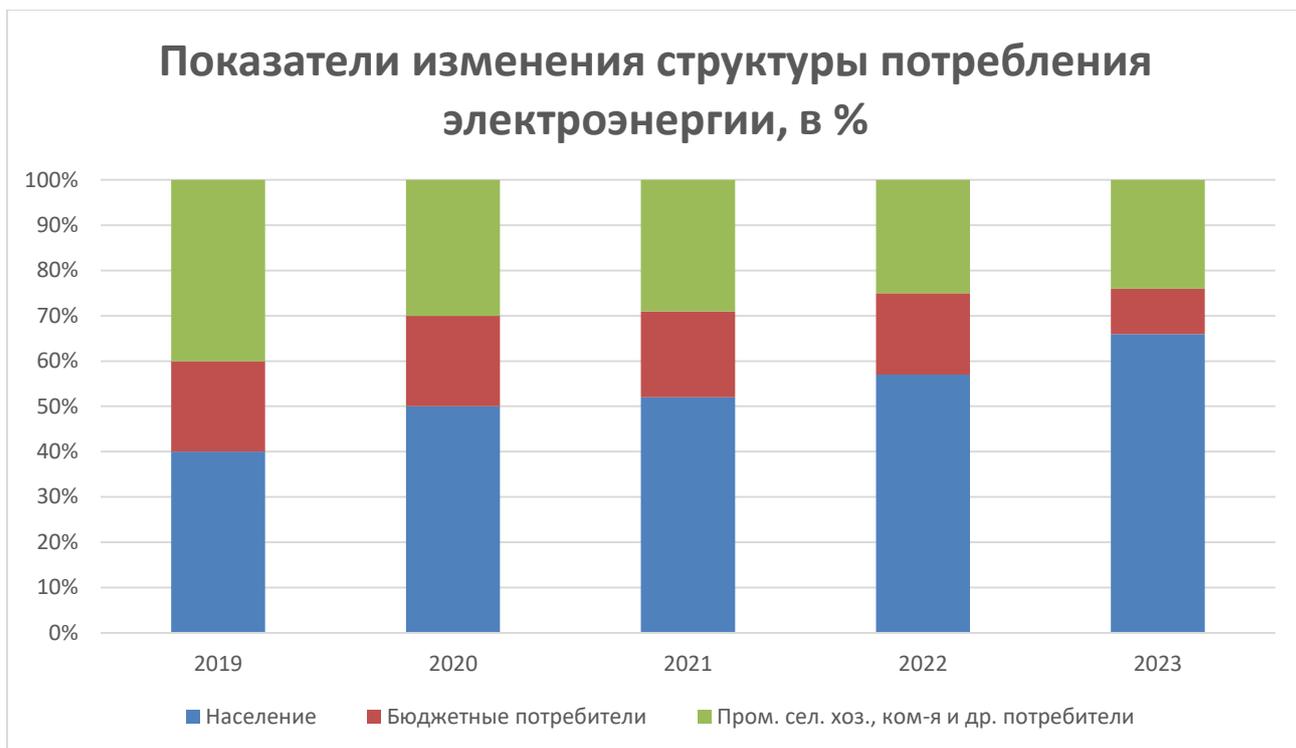


Рисунок 1.5. - Показатели изменения структуры потребления электроэнергии, в %

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 энерго мощностей. 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.

По данным финансовой отчетности за последние годы, полученной от энергокомпаний, в целом по энергетической отрасли за 2023 год была получена существенная чистая прибыль. Уровень рентабельности составил 17.45%, то есть даже без учета анализа достоверности затрат в целом отрасль достаточно прибыльна. В то же время, операционными проблемами деятельности сектора обозначены:

- неэффективное и непрозрачное управление сектором вследствие

размытости функций между различными органами и большой зависимости органа, контролирующего текущую работу энергосектора, от других государственных структур, а также вследствие несовершенства корпоративного управления;

-высокие коммерческие потери, вызванные хищениями, мошенничеством и неоплатой счетов;

-продолжает оставаться тяжелым финансовое состояние энергетических компаний, особенно распределительных компаний, где сбор платежей за потребленную электроэнергию по выставленным счетам распределительных компаний, за 2023 год составил 85,2%;

-накопленная дебиторская задолженность потребителей сковывает деятельность энергетических компаний и их взаимоотношения с другими хозяйствующими субъектами, а также создает проблемы урегулирования кредитных и налоговых обязательств перед бюджетом республики;

-высокие технические и коммерческие потери, снижение надежности электроснабжения потребителей (высокий уровень внеплановых отключений) вызванные износом станций, установок и оборудования из-за практического отсутствия инвестиций в реконструкцию и замещение распределительных компаний за последние 20 лет.

-финансовая ограниченность компаний, вызванная необоснованными тарифами и низкими операционными показателями деятельности.

### **Выводы по главе 1:**

В первой главе диссертации рассмотрены состояние и перспективы экономического развития топливно-энергетической отрасли Кыргызской Республики в условиях интеграции как объект диссертационного исследования, выполнен анализ состояния и развития налоговых отчислений топливно-энергетической отрасли Кыргызской Республики в современных условиях развития экономики, методологические основы организации налогового учета в хозяйствующих субъектах топливно-энергетической отрасли экономики Кыргызстана, а также организационно-методические

аспекты налогового учета и налогового анализа формирования и развития налогооблагаемой прибыли хозяйствующих субъектов в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Результаты проведенного диссертационного исследования свидетельствуют о том, что методологические основы налогового учета должна быть реализована для решения таких проблем, как определение сущности налогового учета в качестве элемента бухгалтерского учета в соответствии с их принципами. При этом должны быть уточнены их роль, взаимосвязь и места, обоснованность целесообразности ведения отдельного налогового учета. 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 [1.146] 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» [12; 13].

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. [1.гл, стр. 19;20;21]

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 года 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». [1.гл., стр. 20] 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.

Налоговый учет, а также анализ доходов и расходов - важнейшее

направление в деятельности любого предприятия. В современных экономических условиях деятельность каждого предприятия является предметом внимания широкого круга участников рыночных отношений, заинтересованных в результатах его деятельности. Для обеспечения целесообразности существования предприятия в современных условиях, руководящему персоналу необходимо правильно вести налоговый учет доходов и расходов своего предприятия.

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

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

Кыргызская Республика обладает достаточными запасами топливно-энергетических ресурсов. Топливо-энергетический комплекс состоит из двух крупных отраслей: добыча топлива (угля, нефти, газа) и выработки электроэнергии. Эти две отрасли тесно связаны со всеми отраслями промышленности республики, обеспечивают энергией население Кыргызстана, всю промышленность, коммунальное хозяйство, сельское хозяйство, строительство, транспорт и т.д. Главным энергетическим ресурсом республики является гидроэлектроэнергия. По гидроресурсам Киргизия занимает третье место среди стран ЕвразЭС после России и Таджикистана. Полный гидроэнергетический потенциал крупных и средних рек республики составляет порядка 142,5 млрд. кВт\*ч / год. В настоящее время используется только около 10% гидроресурсов. При этом зависимость страны от внешних энергетических ресурсов оцениваются в 40%, по данным многочисленных источников, которые были изучены в период подготовки диссертации. Значительная часть неиспользованного гидроэнергетического потенциала представлена в форме мини- и микро- гидроэлектростанций ([ГЭС](#)). Суммарный, технически возможный для освоения энергетический потенциал малой энергетики составляет около 5-8 млрд. кВт электроэнергии в год. Гидроэнергетический потенциал 252 крупных и средних рек республики оценивается в 18,5 млн. кВт мощности и более 160 млрд. кВтч выработки электроэнергии. В 2023г. в Киргизии функционируют 17 электростанций суммарной установленной мощностью 3680 МВт, в т.ч. 2 теплоэлектроцентрали (730 МВт) и 15 гидроэлектростанций (2950 МВт), более 70 тыс. км ЛЭП напряжением 0,4-500 кВ (из них 546 км - линии 500 кВ, 1714 км - линии 220 кВ и 4380 км - линии 110

кВ), а также около 490 трансформаторных подстанций напряжением 35-500 кВ, суммарной мощностью более 8000 МВА. Наиболее мощные гидроэлектростанции построены в бассейнах рек Нарын (среднегодовой сток порядка 10-14 млрд м<sup>3</sup>) и Сары-Джаз (сток 3-4 млрд. куб. м). Самой крупной из них является Токтогульская ГЭС, которая вырабатывает порядка 4,3 млрд. кВт\*ч / год.

Электроэнергетический сектор топливно-энергетического комплекса структурно состоит из семи акционерных энергетических компаний с государственным контрольным пакетом акций (в том числе одной генерирующей - ОАО «Электрические станции», одной электросетевой передающей - ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана», четырех электросетевых распределительных - ОАО «Северэлектро», ОАО «Востокэлектро», ОАО «Ошэлектро», ОАО «Жалалабатэлектро» и одной теплосетевой - ОАО «Бишкектеплосеть»), а также акционерных компаний с частным капиталом - ОАО «Чакан ГЭС», Быстровская и Калининская ГЭС.

Производство и распределение электроэнергии в 2023г. снизилось на 2,5% по сравнению с 2020 годом. Ежегодно страна экспортирует в Узбекистан, Казахстан и Таджикистан до 2,5 млрд. кВтч электроэнергии. Несмотря на то, что Киргизия является экспортером электроэнергии, в самой стране существует ее дефицит. Планировалось к 2025г. увеличить совокупную выработку электроэнергии до 20,5 млрд. кВт/ч (2030г. - порядка 22 млрд. кВт/ч). Ежегодно в республике на цели отопления и горячего водоснабжения вырабатывается более 2,5 млн. гкал тепловой энергии (в том числе в системе ОАО «Электрические станции» - до 60% общего объема выработки). На производство тепловой энергии всеми теплогенерирующими источниками расходуется порядка 600 тыс. тонн условного топлива (природного газа - 53%, угля - 29%, топочного мазута - 18%). Выработка тепловой энергии в 2023г. составила порядка 2247 млн. Гкал.

По запасам угля Киргизия занимает в Центральной Азии второе место после Казахстана. На территории республики к настоящему времени известно

более 70 месторождений и углепроявлений. Значительные запасы имеются вблизи городов Кызыл-Кия и Сулюкта, а также в разрезе Алмалык, в месторождении Кок-Янгак и Таш-Кумыр. В отличие от предыдущих двух областей в Иссык-Кульской котловине добывается в основном каменный уголь. Крупнейшими шахтами являются "Джергалан" и "Центральная". Завершает список угледобывающих районов разрез "Ак-Упак" - п. Мин-Куш в Нарынской области. Наиболее перспективны Узгенский (Южная Киргизия) и Кавакский (Внутренний Тянь-Шань), где можно вести добычу открытым способом. Прогнозные запасы основных угольных месторождений оцениваются более чем 2,2 млрд. тонн при балансовых запасах - 1 317 млн. тонн. Планировалось к 2025г. достичь показателя объема добычи угля до 440 тыс. тонн, в 2030г. - до 470 тыс. тонн, с последующим ростом до 1700 тыс.т. В 2023г. было получено более 17,0 млн. куб.м. газа. К 2025г. планировалось добывать по 25 млн. куб. м газа ежегодно.

Нефтегазодобывающую отрасль Кыргызской Республики представляет АО «Кыргызнефтегаз». Запасы неразведанных ресурсов нефти и газа в республике составляют порядка 300 млн. тонн запасов условного топлива неразведанных ресурсов нефти и газа. В целом самообеспеченность республики нефтепродуктами составляет менее 30%. Планировалось увеличить объем производства нефти до 100-120тыс. тонн к 2030г. Месторождения нефти, газоконденсата и природного газа находятся в Ферганской нефтегазоносной области. Известны несколько месторождений нефти и газа, в т.ч. нефтяные - Восточно-Избаскентское, Чангыр-Ташское, Карагачское, Тогап-Бешкентское, нефтегазовые - Майли-Суйское-IV, Избаскентское, Майли- Суйское-III, Северо-Риштанское, газовые - Кызыл-Алмаское, Сузакское, Чигирчикское, Сары-Камышское, Сары-Токское, газоконденсатное - Северо-Каракчикумское.

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

отрасли: во-первых, топливно-энергетическая отрасль является одним из важнейших секторов в Кыргызстане; во-вторых, данная отрасль является одним из самых проблемных секторов экономики Кыргызстана. Это связано с внутренней политикой, а также спецификой отрасли. На одной чаше весов зависимость от вегетативного периода, с другой — социально-ориентированные тарифы на тепловую энергию и электроэнергию; в-третьих, топливно-энергетическая отрасль считается самой значимой для укрепления и устойчивого развития экономики страны. На долю, например, электроэнергетики приходится около 5% ВВП и 16% объема промышленного производства, 10% доходов государственного бюджета. Нынешний год, оказавшийся сложным для всех отраслей, для сектора энергетики примечателен еще и тем, что в этом году начинается маловодный период. Следовательно, спустя годы без импорта, Кыргызстан снова должен обратиться к соседям с целью покупки части электроэнергии для покрытия внутренней потребности и обеспечения энергобезопасности страны.

Ниже приведен перечень экономических субъектов топливно-энергетической отрасли, которые являются объектами нашего диссертационного исследования:

Таблица 2.1 - Перечень экономических субъектов топливно-энергетической отрасли Кыргызстана - объекты диссертационного исследования автора

№ п/п	Наименование	СОАТЕ (территория)	Вид деятельности
1	Общество с ограниченной ответственностью "FullGoldMining" (ФулГолдМайнинг)	г. Бишкек	Деятельность по проведению геологической разведки и изысканий
2	Закрытое акционерное общество "Кичи-Чаарат"	г. Бишкек	Деятельность по проведению геологической разведки и изысканий
3	Открытое акционерное общество "Кыргызнефтегаз"	Джалал-Абадская область	Добыча сырой нефти и попутного газа
4	Общество с ограниченной ответственностью "Беш-Сары-	Нарынская область	Добыча бурого угля

<b>№ п/п</b>	<b>Наименование</b>	<b>СОАТЕ (территория)</b>	<b>Вид деятельности</b>
	К"		
5	Общество с ограниченной ответственностью "Ак-Жол-Комур"	Нарынская область	Добыча бурого угля
6	Государственное акционерное общество "Разрез Ак-Улак"	Нарынская область	Добыча бурого угля
7	Закрытое акционерное общество "Шарбон"	г. Бишкек	Добыча бурого угля
8	Общество с ограниченной ответственностью "Разрез Бузурманкул-Т"	Нарынская область	Добыча каменного угля
9	Открытое акционерное общество "Шахта Жыргалан"	Иссык-Кульская область	Добыча каменного угля
10	Общество с ограниченной ответственностью "Кок-Бель-Комур"	Иссык-Кульская область	Добыча каменного угля
11	Акционерное общество открытого типа "Кызыл-Кыякомур"	Баткенская область	Добыча бурого угля
12	Акционерное общество "Сулюкта-комур"	Баткенская область	Добыча бурого угля
13	ОАО «Национальная энергетическая холдинговая компания»	Жалал-Абадская область	Добыча электрической энергии
14	ОАО «Электрические станции» и ОАО «Чакан ГЭС»	Г. Бишкек	Производство электроэнергии и тепловой энергии
15	ОАО «Национальная электрическая сеть Кыргызстана»	Г. Бишкек	передача электроэнергии
16	ОАО «Бишкектеплосеть»	Г. Бишкек	передача тепловой энергии
17	Кара-Балтинский горнорудный комбинат	Г. Кара-Балта	Добыча угля
18	ОАО «Национальные электрические станции»	Г. Бишкек	Распределение электрической линии
19	ОсОО «Кемин ресурс групп»	Г. Кемин	Добыча угля
20	ОсОО «ЧартекКомур»	Г. Ташкомур	Добыча угля

(составлен автором на основании данных исследования)

Таблица 2.2 - Доходы государственного бюджета Кыргызстана, сформированные в счет налоговых поступлений (млн. сомов)

	2019	2020	2021	2022	2023	2023 к 2019 в %
Кыргызская Республика	167 412.2	152 139.9	209 937.2	300 741.6	392 111.8	234,2
Баткенская область	1 105.9	1 059.2	1 213.2	1 602,5	1 884.7	170,4
Джалал-Абадская область	2 625.7	2 575.5	3 115.8	4 245.7	6 611.4	251,7
Иссык-Кульская область	1 472.3	1 347	1 704.2	2 962.8	3 491.9	237,1
Нарынская область	905.6	905.7	960.6	1 323.9	1 942.8	214,5
Ошская область	2 307.8	2 063.4	2 614.9	3 400.4	4 200	181,9
Таласская область	632.2	629.9	784.7	1 205.9	1 402.5	221,8
Чуйская область	2 978.9	2 713.1	3 355.4	4 471.7	5 376.6	180,4
Г. Бишкек	8 479.2	7 699.3	10 751	15 420.6	21 876.2	257,9
Г. Ош	1 390.6	1 312.1	1 567.5	2 262.5	2 868.7	206.2

(Составлен автором на основании данных Национального статистического комитета КР <https://stat.gov.kg/ru/statistics/finansy/>)

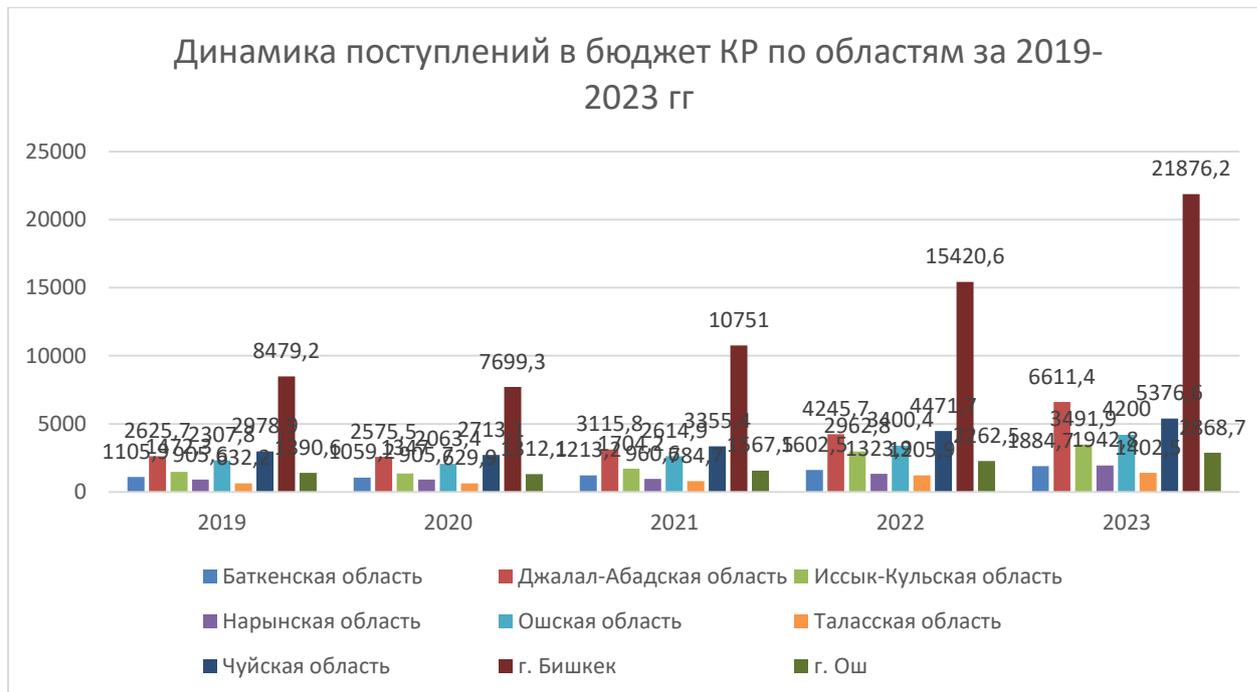


Рисунок 2.1. Динамика поступлений в бюджет КР по областям за 2019-2023 гг. по данным таблицы 2.2

Таблица 2.3 - Доходы в бюджет КР по основным видам налогов в тыс. сом  
(Составлено автором на основании данных статкома  
<https://stat.gov.kg/ru/statistics/finansy/>)

№	Наименование	2019	2020	2021	2022	2023	2023 к 2019 Г., В %
1	Налоги на доходы и прибыль	29 818 012,8	32 351 191,8	39 972 236,3	79 888 206,1	75 867 591,6	254.4
2	Налог на прибыль	6 465 190,5	8 355 873,4	13 601 023,5	25 208 987,7	28 238 033,2	436.7
3	Поступления по единому налогу	271 933,0	237 270,5	358 508,4	2 443 442,7	7 094 860,8	2609.0
5	Налог на основе патента	2 669 406,4	1 988 319,9	2 646 358,9	2 514 651,1	2 327 761,4	87.2
5	Налог на имущество	1 721 444,0	1 681 024,3	1 844 507,5	2 120 339,9	2 666 568,4	154.9
6	Земельный налог	1 228 688,4	1 122 750,3	1 236 134,8	1 067 872,1	1 262 633,8	102.7
7	Налог на добавленную стоимость	50 912 144,1	39 461 221,2	63 634 418,4	107 616 168,7	144 795 048,4	284.4
10	Налог с продаж	4 215 985,9	3 782 088,2	4 929 600,1	6 435 626,1	19 224 619,3	455.9
11	Акцизный налог	9 944 963,3	8 993 895,7	11 370 684,6	11 743 429,4	17 424 932,6	175.2
14	Налоги за пользование недрами	1 682 438,9	2 226 976,4	3 278 497,3	4 177 730,6	4 840 177,1	287.6
15	Прочие налоги и сборы	34 125,5	3 490,5	2 001 651,0	-1 995 050,7	1 415,1	4,1

По данным таблицы 2.3 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 сом.

Из-за эпидемиологической ситуации в стране из таблицы 2.3 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 2.2



Рисунок 2.2. Динамика поступлений в бюджет КР по основным видам налогов в тыс. сом

В 2023 г. предприятиями энергетической отрасли Кыргызстана произведено промышленной продукции на сумму 127 092 млн. сомов, 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. сомов налоговых платежей и 72,3 млн. сомов неналоговых отчислений. В виде выплат в Социальный фонд Кыргызской Республики предприятиями, вошедшими в перечень объектов нашего диссертационного исследования, внесено 486,4 млн. сомов, что составило 5,4 процента от общего объема поступлений Социального фонда по страховым взносам.

Таблица 2.4 - Поступления в государственный бюджет Кыргызской Республики от предприятий, являющиеся объектами диссертационного исследования автора

<b>ВИДЫ ПЛАТЕЖЕЙ</b> (млн. сомов)	<b>Поступления в государственный бюджет Кыргызской Республики</b>	<b>из них: поступления от предприятий, являющиеся объектами нашего диссертационного исследования</b>	
		<b>платежи в бюджет</b>	<b>доля, %</b>
<b>Налоговые платежи</b>	<b>35 925,0</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Поступления от предприятий, являющиеся объектами нашего диссертационного исследования</b>	<b>33 804,9</b>	<b>2 104,8</b>	<b>6,2</b>
<b><i>РАЗДЕЛ 1. НАЛОГОВЫЕ ОТЧИСЛЕНИЯ</i></b>			
<b>Налоговые платежи на деятельность, осуществляемую внутри республики</b>	<b>17 256,8</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Поступления от предприятий, являющиеся объектами нашего диссертационного исследования</b>	<b>15 136,6</b>	<b>1 861,0</b>	<b>12,3</b>
Налог на прибыль	2 603,1	47,1	1,8
Концессионная плата за пользование недрами	53,1	53,1	100,0
Отчисления на развитие и воспроизводство минерально- сырьевой базы	828,4	828,0	100,0
Подходный налог с физических лиц-резидентов Кыргызской Республики	3 373,5	193,4	5,7
Налог на доходы физических лиц-нерезидентов Кыргызской Республики	556,3	113,0	20,3
Налог на добавленную стоимость на внутреннюю продукцию	3 598,9	132,8	3,7
Налог за пользование автомобильными дорогами	962,9	156,5	16,3
Акцизный налог на внутреннюю продукцию	481,5	0,6	0,1
Отчисления для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций	1 916,6	284,7	14,9
Земельный налог	665,5	36,2	5,4
Местные налоги (налоги на специфические услуги)	96,8	15,6	16,1
<b><i>РАЗДЕЛ 2. ТАМОЖЕННЫЕ ОТЧИСЛЕНИЯ</i></b>			
<b>Налоговые платежи на внешнеэкономическую деятельность</b>	<b>18 668,3</b>	<b>243,8</b>	<b>1,3</b>
Таможенные платежи	4 633,6	176,4	3,8
Налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Кыргызской Республики	12 941,1	50,3	0,4
Акцизный налог на товары, ввозимые на территорию Кыргызской Республики	1 093,6	17,1	1,6
<b><i>РАЗДЕЛ 3. ИНЫЕ СУЩЕСТВЕННЫЕ ПОСТУПЛЕНИЯ</i></b>			
<b>Иные существенные платежи</b>	<b>10 735,3</b>	<b>558,7</b>	<b>5,2</b>
Взносы в Социальный фонд	9 054,2	486,4	5,4
Плата за использование природных ресурсов	989,8	7,5	0,8
Плата в государственные органы за оказанные услуги, получение лицензий, разрешений, согласований	357,3	11,4	3,2

ВИДЫ ПЛАТЕЖЕЙ (млн. сомов)	Поступления в государственный бюджет Кыргызской Республики	из них: поступления от предприятий, являющиеся объектами нашего диссертационного исследования	
		платежи в бюджет	доля, %
Дивиденды, начисленные на государственный пакет акций	334,0	53,4	16,0

(составлен автором на основании данных исследования)

Следует отметить, что на топливно-энергетических предприятиях, которые были источниками нашего исследования, пришлось свыше 12 процентов поступлений в государственный бюджет республики по внутренним налогам, включенным в мониторинг. Практически весь объем поступлений концессионной платы за пользование недрами и отчислений на развитие и воспроизводство минерально-сырьевой базы в государственный бюджет страны были также произведены топливно-энергетическими предприятиями. Наиболее значительный удельный вес в платежах в бюджет также приходился на налоги на доходы физических лиц-нерезидентов, за пользование автодорогами, на предупреждение и ликвидацию чрезвычайных ситуаций, и земельный налог. Вместе с тем, из прибыли, остающейся в распоряжении предприятий, добывающие компании, в 2023 г. произвели дополнительных расходов на поддержку образования, социальной и промышленной инфраструктуры и отчислений в рекультивационный фонд в сумме 70,6 млн. сомов.

Проведенные нами исследования свидетельствуют о том, что у многих компаний время от времени возникают переплаты в госбюджет по налогу на добавленную стоимость (НДС). В соответствии с налоговым законодательством, переплата зачитывается налоговыми органами в счет уплаты других налогов, таможенными органами – в счет уплаты НДС на импорт. Зачтенные переплаты имели место как на начало 2023 года, так возникали и в отчетном году. Компании и госорганы, которые составляли отчет кассовым методом, включали зачтенные суммы в отчет как налоговые и таможенные отчисления, произведенные в 2023 году;

Одна из компаний оплатила концессионный платеж иностранной валютой, и включила в свой отчет сумму в сомах, полученную в результате оценки иностранной валюты по учетному курсу Нац. банка КР на дату перевода. Казначейство конвертировало полученную валюту, и зачислило на счет госоргана платеж в сомах. В период между датой перевода и датой поступления средств на счет госоргана курс валюты изменился, и госорган отразил в своем отчете сумму в сомах, полученную в результате оценки иностранной валюты по курсу на дату поступления. Курсовая разница оказалась существенной – около 589 тысяч сомов. Компания переводит платежи в последние дни года, и включает их в свой отчет. Платеж задерживается в банке, зачисляется на счет госоргана в первых числах нового года. Госорган не включает платеж в свой отчет за 2023 год:

Таблица 2.5 - Сводные отчеты экономических субъектов энергокомпании Кыргызской Республики за 2010-2023 годы - от предприятий, являющиеся объектами диссертационного исследования автора

Наименование показателей (индикаторов)	Годы						Темп роста в % за 2023 год по сравнению:		
	2010	2015	2020	2021	2022	2023	год по сравнению:		
							с 2015 годом	с 2021 годом	с 2022 годом
<b>I.1. Поступления в бюджет</b>									
Налог на прибыль	20,344	24,401	37,699	22,261	7,472	65,237	247,26	293,06	873,09
Налог на имущество	1,457	-	-	-	-	-			
Таможенная пошлина	22,109	22,420	22,974	85,757	92,985	107,748	485,10	125,64	115,88
Налог на развитие и воспроизводство минерально-сырьевой базы	87,450	340,972	546,222	475,434	371,807	346,950	374,15	72,98	93,31
Концессионный платеж	91,270	101,870	123,801	89,887	56,136	42,012	25,72	46,74	74,84
Роялти	2,460	4,220	14,761	-	-	-	-	-	-
Дивиденды на государственную долю	1,073	1,430	2,329	11,377	9,649	19,409	1734,40	170,60	201,15

Плата за получение лицензий, разрешений	7,740	7,458	11,408	16,462	26,191	22,935	341,29	139,32	87,57
Поступления от арендной и лизинговой деятельности	0,874	0,862	0,420	0,511	0,485	0,248	24,97	48,53	51,13
Поступления от продажи долей собственности, активов	1,346	1,7509	3,538	-	0,395	-			
Возврат бюджетных ссуд и процентов по ним	1,237	4,150	6,681	0,20	0,745	0,565	1229,30	2825,00	75,84
<b>I.2. Поступления в бюджет Социального фонда</b>									
Взносы в Социальный фонд	97,0	120,280	251,186	247,292	269,136	305,058	316,41	123,36	113,35

(составлен автором на основании данных исследования)

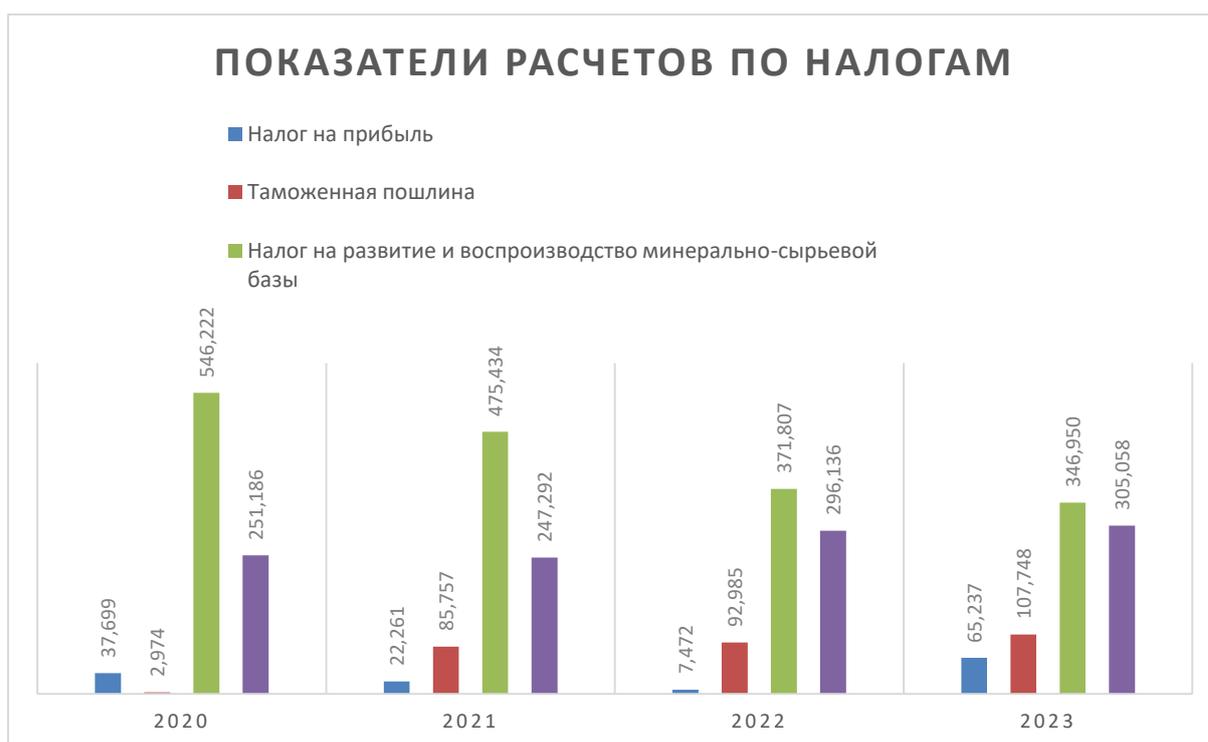


Рисунок 2.3. Показатели расчетов по налогам

Таблица 2.6 - Показатели перечислений в государственный бюджет Кыргызской Республики и местные бюджеты от предприятий за 2015-2023 гг., являющиеся объектами диссертационного исследования автора (млн. сом)

Наименование	Годы	Темп роста по в %, за
--------------	------	-----------------------

показателей (индикаторов)	2015	2020	2021	2022	2023	2023 год по сравнению:		
						с 2015 годом	с 2021 годом	с 2022 годом
Подоходный налог	146,73	155,380	176,894	113,274	113,477	82,41	64,15	100,18
Налог на доходы нерезидентов	74,45	80,980	81,197	69,150	53,385	74,63	65,75	77,20
Налог на добавленную стоимость	70,62	76,010	74,833	71,475	56,992	82,93	76,16	79,74
в том числе:								
– на внутреннюю продукцию	31,42	34,227	55,631	44,524	27,111	112,84	48,73	60,89
– на импорт	39,40	41,783	19,202	26,951	29,881	85,48	155,61	110,87
Налог за пользование автодорогами	92,290	99,368	93,315	79,100	69,840	62,74	74,84	88,29
Земельный налог	8,719	9,901	5,467	50,646	45,626	545,50	834,57	90,09
Иные местные налоги	4,010	4,978	4,198	4,388	6,034	109,70	143,74	137,51
Акцизный налог	9,170	9,530	9,372	10,293	13,946	151,82	148,80	135,49
в том числе:								
– на внутреннюю продукцию	1,140	0,757	0,451	0,462	0,995	78,60	220,62	215,37
– на импортную продукцию	8,030	8,773	8,921	9,831	12,950	150,21	145,16	131,73
Налог на предупреждение и ликвидацию чрезвычайных ситуаций	143,380	165,787	179,114	146,491	132,288	81,40	73,86	90,30

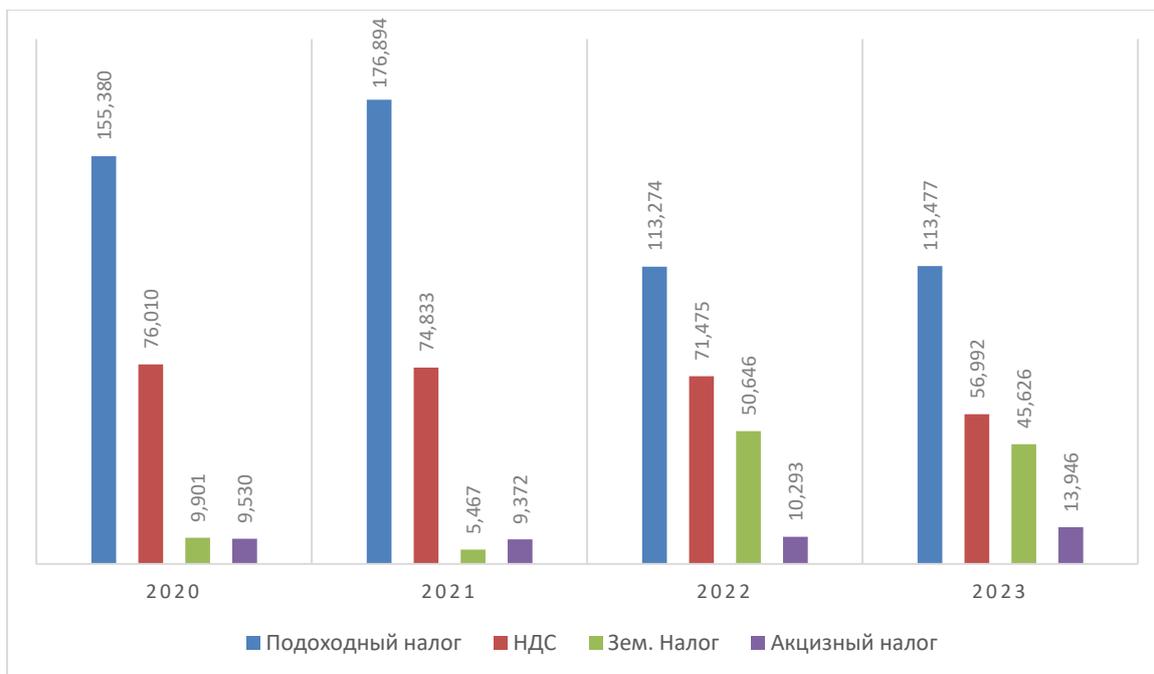


Рисунок 2.4. Показатели степени влияния налоговых платежей на экономический рост Кыргызстана.

Распространено мнение, что налоговая среда в Кыргызстане препятствует развитию отечественного производства и не способствует привлечению инвестиционных ресурсов. Несмотря на то, что налоги в Кыргызстане по составу и ставкам почти такие же, как в других развитых странах, они подавляют рыночную активность предприятий и граждан. С чем это связано? На Западе налоговая система ориентирована на налогообложение личных доходов граждан. Основным налогоплательщиком является так называемый средний класс, имеющий достаточно высокий уровень доходов. Причем они получают доходы большей частью в форме заработной платы путем безналичного перечисления на банковские счета, что значительно облегчает администрирование налогов.

В большинстве западных стран экономика находится на подъеме, доходы населения растут. Основная масса произведенного общественного продукта поступает непосредственно в руки частных лиц в виде заработной платы. К примеру, доля заработной платы наемных работников в структуре себестоимости продукции предприятия в среднем достигает 70-80%. Таким образом, западная система налогообложения основана на высоких доходах

граждан и ее прозрачности, причем налогами облагается не весь доход, а только его часть, которая остается после вычета из дохода суммы, необходимой для нормального удовлетворения основных жизненных потребностей граждан. По некоторым оценкам, эта сумма достигает 12-14 тыс. долл. США в год. В большинстве стран эта сумма и установлена в качестве необлагаемого налогами прожиточного минимума (для сравнения: у нас необлагаемая база составляет 1200 сом. в год, или около 24 долл. в год).

В Кыргызстане производство находится в критическом финансовом состоянии, у большинства предприятий нет средств даже на выплату заработной платы своим работникам. В структуре себестоимости продукции доля заработной платы не превышает 30%. Значительная часть доходов имеет полулегальный характер, их величина на весьма низком уровне, в обороте велика доля наличных денег, учет на предприятиях отстает от западных стандартов. Поэтому, если одни и те же налоги на Западе не считаются чрезмерно обременительными и не тормозят развитие производства и инвестиций, то в Кыргызстане они превращаются в фактор, грозящий экономической безопасности государства.

В Западной Европе платежи в пенсионные фонды в среднем не превышают 15-20%. Причем средняя продолжительность жизни населения 70 лет. У нас же работающие всю жизнь платят за будущую пенсию по очень высокой ставке, при этом многие из них не доживают до пенсии (особенно мужчины, средняя продолжительность жизни которых не больше 65 лет). Высокая ставка налога в Соц. фонд не стимулирует наших производителей расширять производство, увеличивать заработную плату или создавать новые рабочие места. Во всем мире социальные взносы рассматриваются как средство уменьшения выплат по корпорационному налогу (или налогу на прибыль) за счет сокращения облагаемой прибыли и как средство уменьшения налогов за счет переложения сил на потребителя через цену товара. В наших условиях, когда каждое первое предприятие убыточно, сохранение грабительских ставок налогов в Соц. фонд продолжает ухудшать финансовое положение

предприятий. Вторым важнейшим принципом западной налоговой системы является приоритет производства перед интересами бюджета. Это означает, что власти оказывают поддержку национальному производству в самых разных формах, в том числе и налогами. Вопрос в том, что для общества важнее: обеспечить устойчивость и развитие национального производства или текущие, в основном, фискальные интересы исполнительной власти? В Кыргызстане потерпевшая крах экономическая модель не определялась интересами частных компаний, бюджетом занимается правительство, поэтому интересы бюджета преобладали.

На Западе производство находится, в основном, в частных руках, и приоритет частных интересов перед бюджетом сформулирован в простой форме - как бессрочные «налоговые каникулы» для капиталов, вложенных в производство и остающихся в нем. Если же доходы предприятия вкладываются в производство, то они вычитаются из налогооблагаемой базы. Если предприятие не имеет прибыли, то оно совершенно законно не платит никаких налогов, кроме НДС, который перекладывается на потребителя, а при экспорте полностью компенсируется. Налоговые правила таковы, что позволяют предприятиям списывать из выручки приобретение оборудования и амортизационные отчисления, формирование резервов. Предприятию, направившему свою прибыль на новые капиталовложения, часто возвращают уже уплаченные налоги. Таким образом, основной принцип налогообложения западной модели - исключение из налогообложения капиталов, вложенных в производство, и прибыли, реинвестируемой в развитие производства. В Кыргызстане же налоговая политика основана на том, что как можно большая часть доходов общества должна аккумулироваться в бюджете. При этом считается, что государство через бюджет более эффективно и справедливо распорядится этими ресурсами. Власти ошибаются, считая, что чрезмерная социальная нагрузка нашего бюджета оправдывает существующую налоговую систему. В условиях неразвитости отечественного производства приоритет бюджета означает лишь одно - тяжелое налоговое бремя, которое давит на

производство тем сильнее, чем хуже обстоят дела у правительства с бюджетом. Правительство берет на себя обязательства, которые оно не может исполнить при нынешнем состоянии отечественного производства. Что оно делает? Оно увеличивает ставки налогов, ужесточает администрирование, что, в свою очередь, еще больше сужает производственную активность. Вкладывать новые инвестиции, расширять производство, осваивать новые технологии становится невыгодно: чем больше производство, тем больше налоги. Даже если производство не приносит доход его собственнику, оно облагается налогами. Таким образом, убыточные предприятия в будущем заведомо убыточны, выйти из этого состояния без государственной поддержки (в форме кредитов на пополнение оборотных средств и т.д.) уже невозможно. По большому счету приоритет интересов бюджета перед интересами производителя означает приоритет бюджета перед инвестициями, необходимость которых в Кыргызстане ощущается все сильнее.

Для того чтобы налоговая среда в Кыргызстане не тормозила развитие инвестиционной активности, необходимо, по мнению экспертов, принять ряд постулатов, на основе которых будет построена эффективная налоговая система. Во-первых, следует исключить из налогооблагаемой базы капиталы, применяемые в производстве, включая прибыль, реинвестируемую в производство. Кроме того, отказаться от налогов на импорт, когда предметом ввоза становится технологическое оборудование, комплектующие и т.д. Во-вторых, остановить прямую государственную помощь (субсидии, льготные кредиты, государственные инвестиционные программы) в тех областях, где без нее можно обойтись. Нельзя допускать конкуренции государственных инвестиций с частным капиталом, как это происходит в последнее время. Огромная непосильная социальная нагрузка кыргызского бюджета, наряду с неэффективными затратами на государственное управление, становится тормозом для развития отечественного производства. По мнению экспертов, налоговая реформа должна сопровождаться реформой пенсионного обеспечения (ставка врача или учителя - налогоплательщиков – меньше пенсий

отдельных граждан) и реформой государственного управления.

Бюджет такой страны, как Кыргызстан, должен иметь на содержании не просто «социально уязвимые слои населения», к которым причисляется все большее число трудоспособных граждан, способных самим о себе позаботиться, а только очень узкая категория населения.

Из вышеизложенного следует, что действующая налоговая система должна являться инструментом стабилизации экономики. Налоговые отношения все в большей степени становятся важным фактором социально-экономического развития общества. Это объясняется возрастающей ролью налогов в современной жизни государства. Эффективность экономики государства зависит от того, насколько отлажена система налогообложения, которая в свою очередь должна учитывать как интересы налогоплательщиков, так и экономические задачи государства. Соответственно, одним из важных аспектов выступают нормы уголовной ответственности за несоблюдение налогового законодательства, поскольку данные нормы являются элементами правового регулирования налоговых отношений. В связи с этим остается актуальным вопрос о совершенствовании механизмов налогообложения для сокращения налоговых правонарушений. Разные государства по-разному строят свою финансовую систему. Работа по построению налоговой системы ведется в Кыргызской Республике много лет. Необходимость ее реформирования обусловлена следующими причинами:

политические: необходимость демократических преобразований, в том числе во взаимоотношениях между государством и налогоплательщиками;

экономические: дальнейшее развитие рыночных отношений, появление финансового, фондового рынков, рынка страховых услуг, нарастание процесса интегрирования кыргызской экономики в мировую;

правовые: появление новых правовых институтов, изменение правовых отношений, отсутствие единой законодательной базы налогообложения, нелегального и полунелегального ухода от налогообложения и др.

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.

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

Сложность бухгалтерского учета налога на прибыль состоит, прежде всего, в том, что в каждой стране установлены свои правила по расчету налогооблагаемой прибыли и при этом, практически всегда она отличается от бухгалтерской прибыли, рассчитанной на основе применяемых принципов финансового учета. В соответствии с концепцией начисления на основании Закона Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налоговый кодекс Кыргызской Республики», требующей соотнесения доходов и расходов периода, сумма начисленных налогов должна соответствовать бухгалтерской прибыли, полученной в отчетном периоде. Тем не менее, сумма этих расходов не будет равна сумме реальных обязательств по налогу на прибыль, которую организация должна будет заплатить за тот же период. Решение данного противоречия состоит в признании так называемых отложенных налоговых активов и обязательств, которые и являются разницей между текущими налоговыми обязательствами и расходами по налогу на прибыль, признанными в отчете о прибылях и убытках.

В соответствии МСФО - 12 «Налоги на прибыль» для определения затрат по налогу на прибыль необходимо использовать метод обязательств. Этот метод ориентирован, прежде всего, на адекватное представление и оценку отложенных налоговых активов и обязательств в балансе. В результате, необходим регулярный пересмотр и переоценка начисленных отложенных налоговых активов или обязательств и, при необходимости, их регулярная корректировка. МСФО - 12 предполагает, что

отложенные налоговые активы и обязательства должны быть отражены в балансе в суммах, соответствующих будущему притоку или оттоку средств при возмещении стоимости активов или погашении обязательств. При этом дисконтирование данных статей не разрешается. И активы и обязательства должны быть рассчитаны на основе ставки налога. Временные разницы возникают в одном периоде (в момент продажи), а аннулируются - в другом (в момент поступления денежных средств). Если рассматривать весь период в целом - от момента продажи до момента получения оплаты - то никакой разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью не будет существовать. Но в период между этими двумя событиями возникает временная разница, которая влияет и на расходы по налогу на прибыль, и на возникновение отложенных статей в балансе - отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

МСФО - 12 дает следующие определения - временные разницы — это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в балансе и их налоговой базой. Временные разницы могут представлять собой либо:

- налогооблагаемые временные разницы, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается;

- вычитаемые временные разницы, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

Исследования современных методов управляемого снижения затрат на налоги на прибыль предприятий свидетельствует о том, что налоговая база актива или обязательства является суммой, относимая на актив или обязательство в налоговых целях. Изучение практики ОАО «Электрические станции» показывает, что себестоимость используемого оборудования составляет 100 тыс. сом. В налоговых целях амортизация в сумме 30 тыс. сомуже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а остальная часть себестоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо путем вычета при выбытии. Выручка, полученная в результате

использования оборудования, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия оборудования будет облагаться налогом, а любой убыток от выбытия — вычитаться в налоговых целях. Налоговая база оборудования составляет 70 тыс. сом.

Налогооблагаемая прибыль — это прибыль за период, определяемая в соответствии с Законом Кыргызской Республики от 18 января 2022 года №4 «Налогового кодекса Кыргызской Республики» и правилами налоговых органов, в отношении которого уплачиваются налоги на прибыль. При этом следует учесть, что отложенные налоговые обязательства — это суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц, а отложенные налоговые активы — суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

- вычитаемых временных разниц;
- перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

Текущий налог ОАО «Электрические станции» за текущий и предыдущие периоды признается в качестве обязательства в размере непоплаченной части. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива. Выгоды, относящиеся к налоговым убыткам, которые можно перенести на предыдущий период с целью возмещения текущего налога предыдущего периода, признаются в качестве активов.

Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов ОАО «Электрические станции» представляет собой налогооблагаемые временные разницы и, следовательно, приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств:

- Процентный доход включается в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени, однако в некоторых юрисдикциях может включаться в налогооблагаемую прибыль при получении денежных средств. Налоговая база любой дебиторской задолженности, признанной в балансе в отношении такого дохода, является нулевой, поскольку доходы не влияют на налогооблагаемую прибыль до момента получения денежных средств.

- Амортизация, используемая при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), может отличаться от той, которая используется при определении бухгалтерской прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой, которая равняется первоначальной стоимости актива с учетом всех относящихся к этому активу вычетов, которые налоговые органы позволяют производить при определении налогооблагаемой прибыли текущего и предыдущих периодов. Налогооблагаемая временная разница возникает, а также приводит к возникновению отложенного налогового обязательства при ускоренной налоговой амортизации (если налоговая амортизация медленнее бухгалтерской амортизации, то возникает вычитаемая временная разница и соответствующий отложенный налоговый актив).

- Затраты на разработку могут капитализироваться и амортизироваться в будущих периодах при определении бухгалтерской прибыли, однако они вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения. Такие затраты на разработку имеют нулевую налоговую базу, поскольку они уже были вычтены из налогооблагаемой прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью затрат на разработку и их нулевой налоговой базой.

- Затраты на объединение бизнеса распределяются путем признания идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств по их справедливой стоимости, однако эквивалентная корректировка в налоговых целях не производится.

- Активы переоцениваются без эквивалентной корректировки в налоговых целях.

- При объединении бизнеса возникает гудвилл.

- Налоговая база актива или обязательства при первоначальном признании отличается от их первоначальной балансовой стоимости, например, если организация получило выгоду из неподлежащих налогообложению государственных субсидий, связанных с активами.

- Балансовая стоимость инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или в доли участия в совместном предпринимательстве становится отличной от налоговой базы инвестиций или долей участия.

В соответствии с МСФО - 12, если экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости. Так, компания ОАО «Электрические станции» предоставила компании ОсОО "Кыргызэлектрокомпания" ссуду на сумму 250000 тыс. сом. 31 декабря 2020 г. в финансовой отчетности ОАО «Электрические станции» показана ссуда к получению в размере 200000 тыс. сом, а возмещение ссуды не будет иметь никаких налоговых последствий. Поэтому налоговая база ссуды к получению равна 200000 тыс. сом.

Для разъяснения концепции отложенного налогообложения ОАО «Электрические станции» использовала ускоренную налоговую амортизацию. ОАО «Электрические станции» начала оказывать услуги по передаче электроэнергии с 1 января 2021 года. В этот день она приобрела необоротный актив за 150000 тыс. сом. Данному активу, который имеет срок службы 3 года и нулевую остаточную стоимость, будет соответствовать налоговая амортизация за первый год в размере 100%. В финансовой отчетности используется линейная амортизация. Прибыль ОАО «Электрические станции» за каждый год из последующих трех лет до амортизации и налогообложения составляли 200000 тыс. сом. Налог на прибыль ежегодно составлял 10% от налогооблагаемой прибыли. Прибыли за эти годы в соответствии с МСФО - 12 «Налоги на прибыль» рассчитаны следующим образом (см. Таблица № 2.7).

Таблица 2.7 – Расчет концепции отложенного налогообложения. (в тыс. сом)

	2021 год	2022	2023 год	Всего
Прибыль до амортизации	200000	200000	200000	600000
Амортизация	50000	50000	50000	150000
Прибыль до налогообложения	150000	150000	150000	450000
Налогообложение (10%)				
10% от (200000 - 150000)	50000			
10% от 200000		20000	20000	45000
Прибыль после	140000	110000	110000	360000

Из таблицы видно, что финансовая отчетность составлялась с использованием принципа «налоги к выплате», игнорируя учет временных разниц и отложенных налогов, то прибыль после налогообложения в первый год была бы значительно выше, чем в последующие два года. Конечно, это не соответствует действительности и искажает

реальные финансовые результаты. В самом деле - прибыль до уплаты налога одинакова для всех трех лет, а актив предполагается равномерно использовать в течение этого времени. Следует учесть, что при начислении налога не учтена временная разница, которая возникает из-за применения различных правил амортизации в финансовом и налоговом учете. В данном случае ОАО «Электрические станции» отступили от принципа начисления, согласно которому необходимо, чтобы расходы в виде налогов соотносились с теми доходами и расходами, к которым они относятся. В МСФО - 12 «Налоги на прибыль» принцип начисления предполагает, что льготы по налогообложению в виде ускоренной амортизации должны быть распределены на весь срок использования актива, а не только на первый год.

Таблица 2.8 – Распределение временной разницы в течение всего периода использования актива выглядит следующим образом. (в тыс. сом)

	2021 год	2022 год	2023 год
Налоговая амортизация	150000		
Амортизация в бухгалтерском	50000	50000	50000
Временная разница	100000	50000	-

Согласно МСФО - 12, в расходы по налогу на прибыль должны включаться не только текущие суммы налога к оплате (соответствующие налоговому законодательству), но и отложенные налоги, которые начисляются применением ставки налога к соответствующим временным разницам. Отложенные налоговые расходы рассчитываются на основе временных разниц, возникающих в текущем отчетном периоде.

Итак, в 2021 году возникла временная разница 100000 тыс. сом, которая, приводит к возникновению отложенного налога 20000 тыс. сом (10% от 100000). Эта сумма прибавляется в отчете о прибылях и убытках к текущему налогу; таким образом, суммарные расходы по налогу на прибыль составят 30000 тыс. сом (10000 + 20000). Кроме того, 20000 - не что иное, как обязательство организации заплатить налог в будущие периоды - в 2022 и 2023 годах, и должно отражаться в балансе как отложенное налоговое обязательство.

С другой стороны, несмотря на то, что в 2022 и 2023 годах необходимо будет

заплатить налог в сумме 40000 реальный расход по налогу, показанный в отчете будет составлять 30000 так как 10000 - это погашение отложенного налогового обязательства, возникшего в 2018 году.

Таблица 2.9 – Показатели налогообложения, зафиксированные в отчете о прибылях и убытках сведения о налогообложении. (тыс. сом)

	2021 год	2022 год	2023 год
Прибыль до налогообложения	150000	150000	150000
Расходы по налогу на прибыль:			
текущие	10000	40000	40000
отложенные	20000	(10000)	(10000)
Итого:	30000	30000	30000
Прибыль после налогообложения	120000	120000	120000

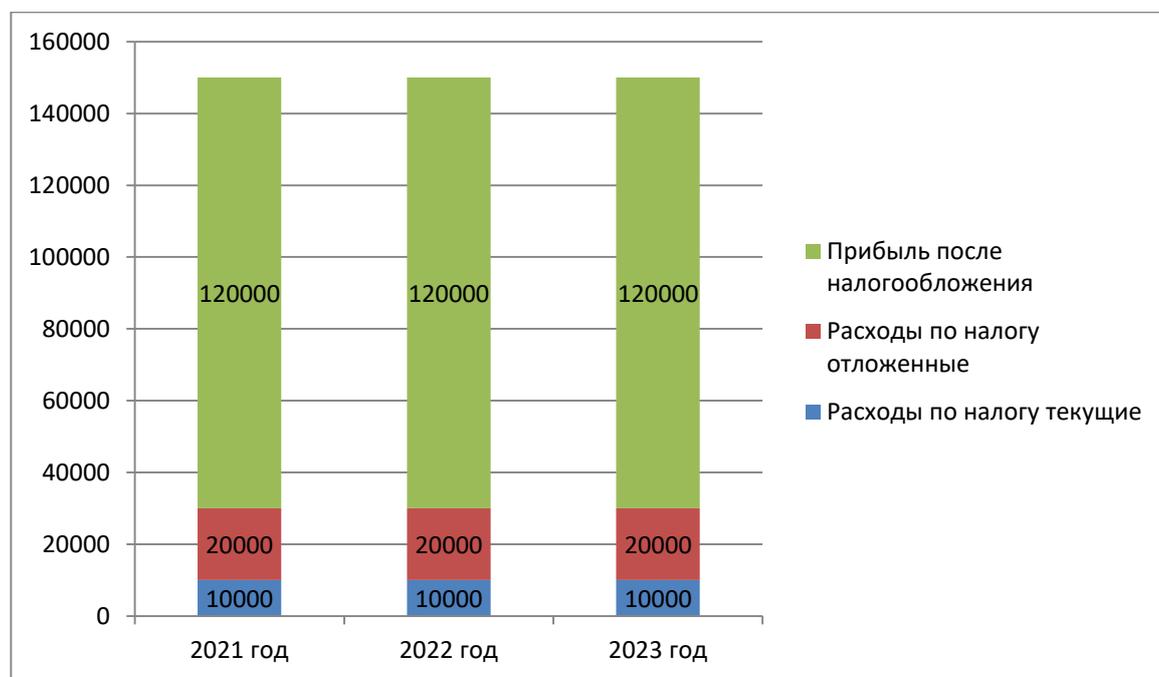


Рисунок 2.5. Показатели налогообложения, зафиксированные в отчете о прибылях и убытках сведения о налогообложении. (тыс. сом)

При исследовании и разработки методов анализа и оценки повышения эффективности управления затратами на налоги выявлено, что метод обязательств является методом, ориентированным на баланс. Основная задача метода - рассчитать и учесть в балансе реальные налоговые обязательства, которые подлежат уплате в будущих налоговых периодах.

Для достижения этой цели необходимо учитывать известные изменения порядка налогообложения и ставок налога, которые планируются к применению в будущем.

Иными словами, ставка налога для расчета отложенных обязательств должна соответствовать ставке налога, которая будет применяться в периоде, в котором временные разницы будут погашены и налог будет подлежать уплате в бюджет.

Необходимо также учитывать и эффект от изменения применяемой ставки за счет изменения доходов организации в тех юрисдикциях, где действует прогрессивная шкала налогообложения. В целом, применение метода не составляет серьезных затруднений. Нет необходимости сохранять исторические сведения о примененных ставках для расчета отложенных налогов.

Единственное, что требуется - это убедиться, что сумма признанных отложенных налоговых активов и обязательств соответствует всем «незакрытым» временным разницам в оценках, умноженным на текущую, или известную будущую ставку налога. Разница между суммой отложенных налоговых активов и обязательств, учтенных в балансе на начало отчетного периода, и суммой аналогичных активов и обязательств на дату его окончания относится на текущие финансовые результаты, представляя собой отложенные налоговые расходы. Общие формулы расчета расходов по отложенным налогам выглядят следующим образом:

Балансовая стоимость активов или обязательств	-	Налоговая база этих же активов или обязательств	=	Налогооблагаемые или вычитаемые временные разницы
Налогооблагаемые	X	Ставка налога	=	Отложенные налоговые обязательства

или вычитаемые временные разницы				или активы
--	--	--	--	------------

*Порядок расчета расходов по налогу*

Ниже приведена процедура расчета налоговых расходов ОАО «Электрические станции» - без учета оценки вероятности реализации отложенных налоговых активов или обязательств:

1. Рассчитать и начислить текущие обязательства по налогу на прибыль согласно налоговым декларациям;
2. Определить налоговую базу активов и обязательств;
3. Сравнить балансовую стоимость активов и обязательств с их налоговой базой и определить все временные различия;
4. Определить временные различия, которые, согласно требованиям МСФО - 12, не приводят к образованию отложенных налогов;
5. Разделить все различия на налогооблагаемые и вычитаемые. Это очень важно, так как в соответствии с МСФО - 12 отложенные налоговые обязательства признаются в полной сумме, а отложенные налоговые требования только в сумме, в какой их реализация считается вероятной;
6. Объединить всю информацию, касающуюся вычитаемых временных различий; при этом необходимо проанализировать ограничения, накладываемые на сроки их восстановления. Особенно важно это для чистых операционных убытков, которые могут быть учтены для уменьшения налогооблагаемой базы ограниченное количество периодов;
7. Рассчитать налоговый эффект от общей суммы всех налогооблагаемых и вычитаемых различий путем применения эффективной ожидаемой ставки налогообложения. Этот эффект называется отложенными налоговыми обязательствами или активами;
8. Определить изменения сальдо отложенных налоговых обязательств или активов по сравнению с началом периода;

9. Определить при подготовке консолидированной отчетности, возможно ли зачесть отложенные налоговые активы с обязательствами различных организаций, входящих в группу;

10. Начислить отложенные налоговые активы или обязательства в балансе и связанные с ними расходы в отчете о прибылях и убытках.

При этом необходимо помнить о том, что отложенные налоговые расходы необходимо считать для каждой позиции отдельно. Только в очень редких случаях возможен зачет налоговых обязательств одной позиции с налоговыми активами другой позиции. Аналогично, расчет отложенных налогов должен производиться отдельно для каждого структурного подразделения организации или дочерней организации, если они подчиняются различным видам налогового законодательства или находятся на разных территориях. В целом, возможность зачета налоговых активов, в том числе и отложенных, с налоговыми обязательствами, подчиняется общим правилам взаимозачета активов и обязательств и, разрешается только в случае наличия юридических оснований для подобного зачета.

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

Вопросы методологических и организационно-методических аспектов налогового учета и налогового анализа формирования и развития налогооблагаемой прибыли хозяйствующих субъектов в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности являются важнейшими объектами исследования, так как, налогооблагаемая прибыль становится 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. Полученный результат принято называть прибылью, если доходы за период превысят расходы за период; или

убытками, если доходы за период окажутся меньше расходов. Пользователям необходима информация о доходах и расходах дополнительно к информации как изменились источники ресурсов данной компании. Основным источником информации о доходах и расходах фирмы является «Отчет о прибылях и убытках». При составлении отчета о прибылях и убытках следует помнить, что между отчетом о прибылях и убытках и балансом: по статье капитал – есть четкая взаимосвязь: финансовый результат за период (прибыль или убыток) меняет нераспределенную прибыль на конец периода относительно информации по данной статье на начало периода на сумму полученного результата. При этом прибыль увеличивает нераспределенную прибыль; убытки - уменьшают нераспределенную прибыль.

В соответствии с требованиями МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» 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. Поступления от всех видов деятельности, увеличивающих благосостояние

компании, относятся к категории доходов. Для целей учета доходы разделяются на доходы от основной (операционной) деятельности как результат продолжающихся главных или основных операций компании, и неоперационные доходы, которые приводят к увеличению капитала в результате второстепенных или случайных операций. Доход может быть получен в результате: - реализации товаров, произведенных компанией для реализации и купленных для перепродажи, или земли и другого имущества, предназначенного для перепродажи; - предоставления услуг – выполнение компанией согласованного в договоре задания в течение определенного периода времени.

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 неденежные 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 соотношением 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.

Признание доходов от оказания услуг осуществляется следующим образом - когда результат операции, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен, доход от этой операции должен признаваться относительно стадии завершенности операции на отчетную дату. Результат операции может быть надежно оценен, если выполняются следующие условия:

- Сумма дохода может быть надежно измерена;
- Существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с операцией;
- Стадия завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно измерена;
- Затраты, понесенные при реализации операции и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно измерены.

Признание дохода по стадии завершенности сделки называется методом процентного выполнения. Согласно этому методу, доход признается в том же отчетном периоде, в котором оказываются услуги. В учете используются

различные методы признания дохода от оказания услуг, например:

- 1) конкретное выполнение,
- 2) пропорциональное выполнение,
- 3) завершённое выполнение

Метод конкретного выполнения используется для учета доходов за услуги, которые были получены при оказании единичной услуги.

Метод пропорционального выполнения используется для признания дохода от услуг за более чем один этап выполнения услуг. Метод пропорционального выполнения применяется, только если выполнение услуги выходит за пределы учетного периода. В соответствии с этим методом доход признается на основе пропорционального выполнения услуг за период. Пропорциональное измерение дохода от услуг производится по-разному для разных видов услуг:

1. Одинаковые этапы выполнения услуг - признается равная сумма дохода от услуг по каждому такому этапу.
2. Неодинаковые этапы выполнения услуг - признается доход от услуг пропорционально прямым издержкам субъекта, оказывающего услуги по каждому этапу.

Метод завершённого исполнения применяется для учета дохода от услуг, заработанного производством серии одинаковых или неодинаковых этапов исполнения, заключительный акт которой настолько важен в связи с общей операцией по оказанию услуги, что доход по оказанию услуги считается заработанным только после того, как произойдет заключительный этап. Признание доходов по процентам, лицензионным платежам и дивидендам. Доход, возникающий от использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи (роялти) и дивиденды, должен признаваться когда:

- Существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные с операцией; и
- Сумма дохода может быть надежно измерена.

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 основе непосредственного сопоставления между понесенными затратами и конкретными 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.).

Расходы по характеру определяются, исходя из того, что именно было использовано компанией в ходе деятельности. Компания может использовать различные ресурсы, например, запасы, основные средства, услуги со стороны, труд людей и т.п. Перечисленные наименования использованных ресурсов определяют характер расходов. При этом одна и та же категория расходов может выполнять разные функции например, труд продавца будет отнесен к функции расходов по реализации, а вот труд бухгалтера – к функции административных и общих расходов. При этом компании, которые классифицируют расходы по функции, обязаны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и вознаграждения работникам. Из-за значимости информации для оценки деятельности компании, расходы по процентам, возникающие в результате использования компанией заемных средств, а также расходы по налогу на прибыль должны быть представлены в данном отчете обособленно от других статей. Для объяснения особенностей элементов финансового результата деятельности непосредственно в состав отчета о прибылях и убытках вводятся дополнительные статьи. При этом следует принимать во внимание фактор существенности, основываясь на характере доходов и расходов и их размере. Информацию о характере и величине существенных статей отчета о прибылях и убытках следует раскрывать отдельно. Выбор формы представления зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности организации. Обе формы позволяют продемонстрировать те затраты, которые изменяются прямо или косвенно в зависимости от объема продаж (или производства). При составлении отчета расчет выручки и других доходов, а

также расходов, производится по методу начисления, т.е. выручка начисляется тогда, когда у потребителей возникают обязательства по оплате продукции или услуг предприятия. Чаще всего это происходит в момент отгрузки потребителю продукции или предоставления услуг, и сопровождается предъявлением покупателем (заказчиком) соответствующих расчетных документов.

Отчет о прибылях и убытках является важнейшим источником для анализа показателей рентабельности предприятия, рентабельности реализованной продукции, рентабельности производства продукции, а также для определения величины чистой прибыли. Учетная (бухгалтерская) прибыль - это чистая прибыль или убыток до вычета расходов по налогу. Учетная прибыль определяется по Отчету о прибылях и убытках в соответствии с требованиями МСФО.

Для учета налога на прибыль предприятия должны использовать метод обязательств. Данный метод в зависимости от выбранной политики учета подразделяется на две методики:

- по отчету о результатах финансово-хозяйственной деятельности;
- по балансу.

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 отчетную дату должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме по нему на дату отчета. Если сумма налога, оплаченная в течение отчетного периода в качестве авансовых платежей (требование НК КР), превышает сумму, подлежащую выплате за отчетный период, то величина превышения должна признаваться в качестве актива «Налоги, оплаченные авансом». Следует отметить, что требования МСФО по формированию учетной прибыли не совпадают с требованиями Налогового Кодекса Кыргызской Республики по формированию налогооблагаемой прибыли за период. В результате, между учетной прибылью и налогооблагаемой прибылью существует, как правило, разница, то есть они

не совпадают по суммам. Причина этой разницы заключается в том, что не все доходы за период рассматриваются как налогооблагаемые, (например, бухгалтерский доход по дивидендам не облагается налогом на прибыль согласно НК КР), а также не все расходы рассматриваются как допустимые вычеты (например, бухгалтерские расходы по штрафам в бюджет не допускаются в качестве вычета при налогообложении). Таким образом, для формирования налогооблагаемой прибыли часть бухгалтерских доходов (расходов) должна быть исключена, другая часть наоборот должна быть добавлена, а часть бухгалтерских доходов (расходов) будет совпадать с налогооблагаемыми доходами (расходами) за период – по данной части расхождений между бухгалтерским и налоговым результатом не будет.

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 (например, доходы по дивидендам создают различие между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью только в текущем периоде, но не будут оказывать никакого влияния на будущие бухгалтерские и налоговые результаты - это пример постоянной разницы); другие разницы, возникшие в отчетном периоде будут иметь влияние на формирование налоговых и бухгалтерских результатов 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 отражать в учете налоговые эффекты временных разниц - так называемые отсроченные налоги: налоговые требования или налоговые обязательства, которые не должны быть отражены в учете в качестве

краткосрочных. Для их учета рекомендуется использовать в плане счетов разделы 2400 и 4300.

Отсроченные налоги формируются на базе временных разниц следующим образом:

$$\begin{aligned} & \text{Налогооблагаемая временная разница} * \text{ на ставку налога} = \\ & = \text{отсроченное налоговое обязательство (Кт4310)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Вычитаемая временная разница} * \text{ на ставку налога} = \\ & = \text{отсроченное налоговое требование (актив) ( Дт2410)} \end{aligned}$$

При наличии 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 определяется сумма текущего обязательства по налогу на прибыль:

$$\text{Налогооблагаемая прибыль} \times \text{ставка налога} = \text{Налоговое обязательство}$$

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

$$\begin{aligned} & \text{Сумма временной разницы} = \\ & = \text{Балансовая стоимость активов и обязательств} - \text{их Налоговая база} \end{aligned}$$

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;

- 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.

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

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

$\text{Расходы по налогу на прибыль} = \text{текущий налог} + \text{отсроченный налог}$
---

Сущность метода обязательств по отчету о результатах ФХД:

1. По отчету о прибылях и убытках определяется Учетная прибыль в соответствии с требованиями МСФО.

2. В соответствии с НК КР определяется Налогооблагаемая прибыль

3. По ставке, утвержденной НК КР, определяется сумма текущего обязательства по налогу на прибыль:

$\begin{aligned} &\text{Налогооблагаемая прибыль} * \text{ставка налога} = \\ &= \text{Налоговое обязательство (Кт 3410)} \end{aligned}$
--

4. На основании отчета о прибылях и убытках определяются суммы разниц между налогооблагаемой прибылью и учетной прибылью, в том числе суммы постоянных и временных разниц.

5. Определяется сумма налогового эффекта временных разниц за отчетный период:

$\begin{aligned} &\text{временная разница со знаком «-»} * \text{на ставку налога} = \\ &= \text{отсроченное налоговое обязательство (Кт 4310);} \end{aligned}$
---

временная разница со знаком «+» \* на ставку налога =  
= отсроченное налоговоетребование (актив) (Д<sup>т</sup>4310, Д<sup>т</sup>2410)

б. Определяется сумма Расхода по налогу на прибыль за отчетный период:

$Д^т 9910 (К^т 9910) = К^т 3410 + К^т 4310 - Д^т 4310 - Д^т 2410,$

или

(Учетная прибыль (ОПУ)  $\pm$  сумма постоянных разниц) \* на ставку налога =  
Д<sup>т</sup>9910 (К<sup>т</sup> 9910)

При использовании метода обязательств по отчету о прибылях и убытках налогооблагаемые временные разницы, как правило, возникают, если налогооблагаемая прибыль меньше бухгалтерской. При наличии вычитаемой временной разницы должен признаваться налоговый отсроченный актив (требование). Отсроченные налоговые активы - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении следующего:

- временных разниц
- перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков (пролонгация убытков).

При использовании метода обязательств по отчету о прибылях и убытках вычитаемые временные разницы, как правило, возникают, если налогооблагаемая прибыль больше бухгалтерской. Предприятие может иметь право на уменьшение налогооблагаемой прибыли в будущих отчетных периодах на сумму налоговых убытков прошлых периодов. Такая операция по корректировке налогов в будущем на убытки прошлого называется пролонгацией убытков. При наличии такого права у предприятия возникает актив, выгода от которого заключается в уменьшении налоговых обязательств в будущих периодах. Данный актив является отложенным налоговым активом. Однако сумма признанного налогового актива «Отложенное налоговое требование: пролонгация убытка» должна быть вероятной к возмещению. Для признания отложенного налогового актива, связанного с пролонгацией убытка, необходимо наличие достаточных налогооблагаемых разниц или других

достаточных доказательств о том, что у предприятия в будущем будет достаточно налогооблагаемой прибыли, чтобы воспользоваться пролонгацией в будущем. В противном случае право на пролонгацию не будет отражено в отчетности из-за отсутствия вероятности этим правом воспользоваться. Тем не менее, на каждую отчетную дату предприятие обязано переоценивать непризнанные отложенные налоговые требования и делать соответствующие корректировки по ним, если появилась вероятность того, что его будущая налогооблагаемая прибыль позволит восстановить отложенное налоговое требование.

Краткосрочные налоговые обязательства за отчетный период должны измеряться по сумме, которую предполагается заплатить налоговым органам на базе существующих ставок, которые действовали или в основном действуют на отчетную дату. Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться по ставкам, которые предполагается применить в будущем или по ставкам на дату отчета. Отложенные налоговые активы и обязательства не должны дисконтироваться.

Балансовая сумма отложенного налогового актива должна проверяться по состоянию на каждую отчетную дату. Предприятие должно уменьшать ее в той степени, в какой больше не существует вероятности 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.

Расходы (доходы) по налогу - это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отсроченного (отложенного) налога. Налоговые активы и обязательства должны представляться в бухгалтерском балансе отдельно от других активов и обязательств. Отложенные налоговые активы и обязательства должны

отделяться от текущих налоговых требований и обязательств. Отсроченные налоги не должны быть классифицированы как краткосрочные активы или обязательства.

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. На практике для учета налогового эффекта от изменяющейся временной разницы чаще всего используется один счет, например, "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".

Согласно МСФО должна быть раскрыта следующая информация:

- Основные компоненты расхода по налогу должны раскрываться отдельно (текущие налоги, отложенные налоги, корректировки уже признанных отложенных налогов);
- Должно быть представлено объяснение зависимости между расходом по налогу и бухгалтерской прибылью (средняя действующая ставка и применяемая налоговая ставка);
- Объяснение изменений в применяемой налоговой ставке в сравнении с предшествующим годом;
- Суммы вычитаемых временных разниц по пролонгации убытка, непризнанных в учете;
- Характер доказательств в пользу признания отложенных налоговых.

Чистая прибыль — важнейший показатель деятельности предприятия.

В бухгалтерском учете для обобщения информации о формировании балансовой прибыли предназначен счет 5999 «Свод доходов и расходов». Счет 5999 «Свод доходов и расходов» предназначен для обобщения информации по формированию конечного финансового результата деятельности субъекта за отчетный период. В конце отчетного периода все временные счета разделов 6000, 7000, 8000, 9000 закрываются путем списания сальдо в дебет (сальдо счетов расходов) или кредит (сальдо счетов доходов) счета 5999. Сальдо счета 5999 списывается в дебет (убытки) или кредит (прибыль) счета 5300 «Нераспределенная прибыль».

При изучении методологии налогового анализа следует иметь в виду, налоговый анализ начинается с оценки динамики показателей прибыли за отчетный период. При этом сравниваются основные финансовые показатели за прошлый и отчетный периоды, рассчитываются отклонения от базовой величины показателей и выясняется, какие показатели оказали наибольшее влияние на балансовую прибыль. Выручка от реализации продукции и выполненных услуг определяется методом начисления в сочетании с кассовым методом: доход признается в тот период, когда заработан, но при условии его вероятности получения, которая определяется фактом наличия расчета со стороны покупателя.

На нашем примере по ОсОО «Чартеккомур» выявлен финансовый результат: прибыль в 2022 г. составляла – 151219 тыс. сом, а в 2023г. – 224283 тыс. сомов, что на 73064 тыс. сом выше, чем в 2022 году. После формирования балансовой прибыли предприятие уплачивает налоги в бюджет государства, 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 2.10 - Формирование и распределение прибыли ОсОО «Чартеккомур» за 2021-2023 гг., в тыс. сомах

Показатели	2019год	2020год	2021 год	2022 год	2023 год	Темп роста		Темп прироста (%)	
						2022 год	2023 год	2022 год	2023 год
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, услуг	345800	298400	370000	1 101 725	1 324 386	731 725	222 661	198	20
Себестоимость услуг	231600	201100	164018	594 668	773 323	430 650	178 655	263	30
Валовый доход	114200	97300	205982	507 057	551 063	301 075	44 006	146	9
Расходы периода	61100	52200	192053	346 676	345 780	154623	-896	81	0
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	53100	45100	13929	160 381	205 283	146 452	44 902	1 051	28
Доходы и расходы от неоперационной деятельности	5600	4800	2840	(-9162)	19 000	-12 002	28 162	-423	107
Прибыль (убыток) отчетного периода до вычета налогов	58700	49900	16769	151 219	224 283	134 450	73 064	802	48

Изменения в структуре прибыли отчетного периода, выявленные методом вертикального анализа, характеризуются данными следующей таблицы.

Таблица 2.11 - Структура прибыли ОсОО «Чартеккомур» за 2021-2023 гг., в тыс. сомах

Показатели	2019год	2020год	2021 год	2022 год	2023 год	Уд.вес на 2021 (%)	Уд.вес на 2022 (%)	Уд.вес на 2023 (%)
Прибыль (убыток) отчетного периода до вычета налогов	58700	49900	16769	151219	224283	100	100	100
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	53100	45100	13929	160 381	205 283	83	106	92
Доходы и расходы от неоперационной деятельности	5600	4800	2840	(-9162)	19 000	17	-6	8
Чистая прибыль	46500	38700	11588	122 634	178 986	69	81	80

По данным таблицы, в отчетном периоде произошли отрицательные изменения в структуре прибыли. Уменьшилась доля прибыли от реализации товаров (продукции, работ, услуг), от прочей реализации. Незначительно уменьшилась также против предшествующего периода доля прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (чистой прибыли). На размер прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, влияют все налоги, уплачиваемые предприятием, независимо от налогооблагаемой базы. Но часть налоговых платежей, таких, как отчисления в пенсионный фонд, фонд медицинского страхования, платежи на социальное страхование, оказывают непосредственное влияние на чистую прибыль – через себестоимость продукции и прибыль от реализации – и являются факторами второго порядка по отношению к чистой прибыли.

Таблица 2.12 - Расчет влияния налога на прибыль на величину чистой прибыли ОсОО «Чартеккомур» за 2023 г., в тыс. сом

Показатели	На начало года (сом)	На конец года (сом)	Отклонение (сом)
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, услуг	1 101 725	1 324 386	222 661
Себестоимость услуг	594 668	773 323	178 655
Валовый доход	507 057	551 063	44 006
Расходы периода	346 676	345 780	-896

Прибыль (убыток) от операционной деятельности	160 381	205 283	44 902
Доходы и расходы от неоперационной деятельности	(-9162)	19 000	28 162
Прибыль (убыток) отчетного периода до вычета налогов	151 219	224 283	73 064
Ставка налога на прибыль	20%	20%	
Расходы по налогу на прибыль	28 585	45 279	16 751
Чистая прибыль	122 634	178 986	56 352

На величину чистой прибыли оказывает влияние фактор первого уровня - налогооблагаемая прибыль. На величину налога оказало влияние увеличение налогооблагаемой прибыли в сумме 16 751 тыс. сом.

На рассматриваемом предприятии не производились отчисления в резервный фонд, так как резервный фонд не сформирован, поэтому средства на пополнение резервного фонда не направлялись. Из таблицы следует, что сумма чистой прибыли увеличилась в основном за счет роста прибыли от реализации. Но 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. За счет чистой прибыли выплачиваются дивиденды учредителям предприятия.

На данном этапе в компании наблюдается улучшение ее финансового положения: рентабельность увеличивается по всем показателям деятельности.

Рассмотрев таблицу, можно увидеть рентабельность оборота характеризует эффективность предпринимательской деятельности и показывает, сколько получено прибыли с сома продаж. Рентабельность оборота за последний год увеличилась на 3 и составила 16,94 сома с одного сома продаж.

Показатель рентабельности продукции характеризует эффективность основной деятельности предприятия по производству и реализации продукции, работ, услуг. Данный коэффициент показывает уровень прибыли на один сом

затраченных средств и рассчитывается в целом по предприятию. На один сом затраченных средств предприятие получило прибыль в размере 29 сомов на один сом затраченных средств.

Таблица 2.13 - Оценка рентабельности и деловой активности ОсОО «Чартеккомур» за 2023г., в тыс. сомах

Показатели	На начало года	На конец года	Изменение за период
Рентабельность оборота $R_{об} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Выручка от реализации}} * 100\%$	13,726	16,935	3,209
Рентабельность продукции $R_{пр} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{себестоимость}} * 100\%$	25,429	29,002	3,573
Рентабельность всего капитала $R_{к} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Итог баланса}} * 100\%$	30,117	44,008	13,891
Рентабельность внеоборотных активов $R_{ва} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Внеоборот-е активы}} * 100\%$	31,064	47,168	16,104
Рентабельность собственного капитала $R_{ск} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Источники соб. ср-в}} * 100\%$	105,281	65,968	-39,312
Рентабельность перманентного капитала $R = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Источники соб. ср-в + долгоср. об.-ва}} * 100\%$	49,597	65,609	16,011
Чистая прибыль на 1 сом оборота $ЧП \text{ на } 1 \text{ сом} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Выручка от реализации}}$	0,111	0,135	0,024
Прибыль от реализации на 1 сом оборота $РП \text{ на } 1 \text{ сом} = \frac{\text{Прибыль от реал.продукции}}{\text{Выручка от реализации}}$	0,471	0,551	0,080
Прибыль до налогообложения на 1 сом оборота $П \text{ до н/о на } 1 \text{ сом} = \frac{\text{Прибыль до налогообложения}}{\text{Выручка от реализации}}$	0,137	0,169	0,032
Коэффициент общей оборачиваемости капитала $Кобк = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Итог баланса}}$	2,178	2,618	0,440
Коэффициент оборачиваемости мобильных средств $Комс = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Оборотные активы}}$	44,552	53,556	9,004
Коэффициент оборачиваемости материальных средств $Коз = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Запасы и затраты}}$	2 112,608	2 539,570	426,963
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	188,635	226,759	38,124

Кодз = $\frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Дебиторская задолженность}}$			
Срок оборота дебиторской задолженности Додз = $\frac{365}{\text{Кодз}}$	1,935	1,610	-0,325
Средний срок оборота дебиторской задолженности	1,772		
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности Кокз = $\frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Кредиторская задолженность}}$	6,037	7,257	1,220
Средний срок оборота кредиторской задолженности Докз = $\frac{365}{\text{Кокз}}$	60,464	50,299	-10,166
Средний срок оборота кредиторской задолженности	55,382		
Фондоотдача основных средств и проч. внеобор. средств ФО = $\frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{ср. вел. осн. ср-в и проч. внеоб-х активов}}$	2,290	2,753	0,463
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала Кск = $\frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Собственный капитал}}$	4,556	5,477	0,921

На данном этапе в компании наблюдается улучшение ее финансового положения: рентабельность увеличивается по всем показателям деятельности. Рентабельность оборота характеризует эффективность предпринимательской деятельности и показывает, сколько получено прибыли с сома продаж. Рентабельность оборота за последний год увеличилась на 3 и составила 16,94 сома с одного сома продаж. Показатель рентабельности продукции характеризует эффективность основной деятельности предприятия по производству и реализации продукции, работ, услуг. Данный коэффициент показывает уровень прибыли на один сом затраченных средств и рассчитывается в целом по предприятию. На один сом затраченных средств предприятие получило прибыль в размере 29 сомов на один сом затраченных средств. По данным на конец года рентабельность собственного капитала снизилась на 39, это связано с ростом собственного капитала. На каждый сом,

вложенный во внеоборотные активы, приходится 47,17 сом чистой прибыли, что на 0,024 тыйын выше, чем в предшествующем году.

Долгосрочный кредит в отчетном периоде не используется для формирования внеоборотных активов, что могло бы способствовать высвобождению собственных средств. Показатель рентабельности перманентного капитала в более широком смысле отражает рентабельность собственных средств предприятия, или, другими словами, средств, вложенных в предприятие на длительный срок. Высокий его показатель, а также его повышение является положительным показателем деятельности компании. С каждого сома затраченного на производство и реализацию продукции чистая прибыль составила 13,5 тыйынов. Коэффициент общей оборачиваемости капитала изменился незначительно, поэтому на нем можно не акцентировать особого внимания.

Положительным моментом можно считать увеличение оборачиваемости оборотных средств, а в частности товарно-материальных запасов и дебиторской задолженности. Увеличение последнего также говорит об улучшении политики работы с дебиторами. Увеличение оборачиваемости кредиторской задолженности говорит о том, что компания может вовремя отвечать по своим обязательствам.

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. Для анализа структуры и динамики налоговых платежей предприятия, прежде всего, произведем анализ состояния имущества, ибо финансовое положение предприятия в значительной степени зависит от целесообразности и правильности вложения финансовых ресурсов в активы. В процессе функционирования предприятия величина активов и их структура претерпевают постоянные изменения. Такой анализ дает возможность установить размер абсолютного и

относительного прироста или уменьшения всего имущества предприятия и определенных его видов и показан по ОАО «Национальные электрические сети» г. Бишкек в таблице 2.15

Таблица 2.15 Состав и структура оборотного капитала ОАО «Национальные электрические сети» г. Бишкек за 2019-2023 годы, в млн. сомах

Виды налогов	годы				
	2019	2020	2021	2022	2023
1. Товарно-материальные запасы	57,1050	63,512	59,190	66,762	53,035
1.1. Материалы	47,850	41,623	45,246	66,594	53,035
1.2. Незавершенное производство					
1.3. Готовая продукция, товары				0,169	
2. Дебиторская задолженность	354,500	368,600	387,300	235,707	226,037
3. Расходы будущих периодов	2,912	3,430	3,124	2,617	2,419
4. Денежные средства	184,731	139,250	145,206	147,334	19,415
5. Всего оборотных средств	26600	54800	58500	452,420	300,906

Таблица 2.16 - Состав и структура оборотного капитала ОАО «Национальные электрические сети» г. Бишкек за 2022-2023 годы

Показатели	2022 г.		2023 г.		Отклонение	
	В млн. сом.	В %	В млн. сом.	В %	В млн. сом.	В %
1. Товарно-материальные запасы	66,762	15	53,035	18	-13,727	-20,6
1.1. Материалы	66,594	15	53,035	18	-13,727	-20,6
1.2. Незавершенное производство						
1.3. Готовая продукция, товары	0,169				-0,169	
2. Дебиторская задолженность	235,707	52	226,037	75	-9,67	-4,1
3. Расходы будущих периодов	2,617	1	2,419	1	-0,198	-7,6
4. Денежные средства	147,334	32	19,415	6	-127,919	-86,8

5. Всего оборотных средств	452,420	100	300,906	100	-151,514	-33,5
----------------------------	---------	-----	---------	-----	----------	-------

Из таблицы видно, что в отчетном году по сравнению с прошлым годом сумма активов предприятия возросли на 1389,1 млн. сомов (5417,9-4028,8) или относительный рост составил 34,5%. Актив предприятия состоит из основного капитала и текущего (оборотного) капитала. Наибольший удельный вес в структуре активов занимает основной капитал. В 2022 году на их долю приходилось 88,8%, а в отчетном году приходится 94,4 %, т.е. видим их увеличение по сравнению с прошлым годом. Суммарный рост составил 1540,6 млн. сомов. Основной капитал предприятия состоит из основных средств, незавершенного капитального вложения, нематериальных активов.

Оборотный капитал предприятия в 2022 году составлял 452,4 млн. сомов, а в 2023 году снижается до 300,9 млн. сомов, т.е. отклонение составляет -151,5 млн. сомов. Отсюда видно уменьшение их доли в структуре всего актива предприятия. Текущий капитал предприятия состоит из денежных средств, товарно-материальных запасов, дебиторской задолженности. В структуре текущих активов предприятия наибольший удельный вес в обеих анализируемых годах приходится на дебиторскую задолженность. Если в 2022 году на их долю приходилось 52 %, то в отчетном году достигает 75%. В целом сумма оборотного капитала предприятия в отчетном году имеет тенденцию к снижению с 452,4 млн сомов в 2022 году, до 300,9 млн. сомов в отчетном году, или их снижение составляет -151,5 млн. сомов (300,9-452,4).

Состояние расчетной дисциплины характеризуется наличием дебиторской задолженности и оказывает существенное влияние на устойчивость финансового положения предприятия. Несоблюдение договорной и расчетной дисциплины, несвоевременное предъявление претензий по возникающим долгам приводит к значительному росту неоправданной дебиторской задолженности, а, следовательно, к нестабильности финансового состояния предприятия.

Дебиторская задолженность - это суммы, причитающиеся от покупателей и заказчиков. Анализ состояния дебиторской задолженности в

ОАО «НЭС» г. Бишкек за 2022 – 2023 годы приведен в таблице 16.

Таблица 2.17 - Структура дебиторской задолженности ОАО «Национальные электрические сети» г. Бишкек за 2022-2023 годы

Показатели	2022 г.		2023 г.		Отклонение	
	В млн. сом.	в %	в млн. сом.	в %	В млн. сом.	В %
<i>I</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
1. Долгосрочная дебиторская задолженность	-	-	-	-	-	-
2. Краткосрочная дебиторская задолженность						
2.1. Счета к получению	18,397	8	216,544	95	189,433	в 12 раз
ОАО «Северэлектро»			210,987			
ОсОО «АРЭК»			0,770			
ОсОО «КЕГОС»			0,208			
ОсОО «Темиржолэнерго»			0,159			
Другие юридические и физические лица			4,420			
2.2. Расходы будущих периодов	2,617	1	2,419	1	-0,198	-7,6
2.3. Авансовые платежи	216,361	91	8,984	3	-207,377	в 24 раза
2.4. Прочая дебиторская задолженность	0,948	0	0,509	1	-0,439	-46,3
3. ВСЕГО дебиторская задолженность	238,324	100	228,456	100	-9,868	-4,2

Как видно из таблицы, долгосрочной дебиторской задолженности ОАО «НЭС» в обоих анализируемых годах не имеет.

Краткосрочная дебиторская задолженность в отчетном году против прошлого года имеет тенденцию к увеличению в 12 раз. Суммарное изменение составило с 18,397 млн. сомов в 2022 году, до 216,544 млн. сомов в 2023 году.

В структуре краткосрочной дебиторской задолженности наибольший удельный вес занимают счета к получению, т.е. задолженность покупателей и заказчиков. На их долю в прошлом году приходилось 8%, а в отчетном году приходится 95%. Наибольшая сумма дебиторской задолженности за ОАО «Северэлектро», где их задолженность составляет 210,987 млн. сомов. В 2022 году в структуре дебиторской задолженности наибольший удельный вес занимали авансовые платежи. Они занимали 91%, а в отчетном году снижаются до 3%, видно их суммарно уменьшение на 207,377 млн. сомов или снижение в

24 раза против прошлого года. В целом дебиторская задолженность ОАО «НЭС» в отчетном году имеет тенденцию к снижению на сумму -9,868 млн.сомов.

Источниками образования активов баланса являются собственный капитал и заемные средства. Собственный капитал предприятия включает различные по экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники: уставной капитал, резервный капитал, нераспределенный доход.

Причины увеличения или уменьшения имущества предприятий устанавливаются, изучая изменения в составе источников его образования. Поступление, приобретение, создание имущества может осуществляться за счет собственных и заемных средств, характеристика соотношений которых раскрывает существо финансового положения предприятия. Так, увеличение доли заемных средств, с одной стороны, свидетельствует об усилении финансовой неустойчивости предприятия и повышении степени его финансовых рисков, а с другой - об активном перераспределении доходов от кредитов к предприятию - должнику.

Оценка динамики состава и структуры источников собственных и заемных средств производится по данным бухгалтерского баланса. Как видно из таблицы 8, на долю собственного капитала предприятия приходится в 2022 году 77,6%, а в отчетном 2023 году -70,7%. Если суммарно собственный капитал в прошлом году составлял 3127,6 млн. сомов, то в 2023 году составил 3830,7 млн. сомов. Темп роста составляет 22,5%. Собственный капитал ОАО «НЭС» включает уставной капитал, резерв капитал и сумму непокрытого убытка. Следует отметить, что сумма непокрытого убытка в обеих анализируемых годах приводит к уменьшению собственного капитала предприятия.

Обязательства ОАО «НЭС» состоит из долгосрочных и краткосрочных обязательств. На долю долгосрочных обязательств приходится в прошлом году 7,2%, а в 2023 году - 10,8%, т.е. видно их увеличение на 102,8%.

Краткосрочные обязательства предприятия в прошлом году составляли 611,5

млн. сомов, в отчетном 2023 году их сумма возрастает до 999,6 млн. сомов или отклонение составляет 388,1 млн. сомов. Такое увеличение приводит к увеличению их доли в составе источников формирования актива с 15,2 % в 2022 году до 18,5 % в отчетном году.

Кредиторская задолженность возникает, как правило, вследствие существующей системы расчетов между предприятиями, когда долг одного предприятия другому погашается по истечении определенного периода.

Например, расчетные документы за отпущенные покупателю товарно-материальные ценности или оказанные услуги оплачиваются после получения ценностей или оказания услуг.

Кредиторская задолженность возникает также в тех случаях, когда предприятие сначала отражает у себя в учете возникновение задолженности (перед работниками по оплате труда, перед бюджетом по разного рода платежам и т.п.), а по истечении определенного времени погашает эту задолженность (выплачивает заработную плату, перечисляет в бюджет деньги с расчетного счета и т.п.). Кроме того, кредиторская задолженность является следствием несвоевременного выполнения предприятием своих платежных обязательств.

Кредиторская задолженность - это сумма краткосрочных обязательств предприятия перед поставщиками, работниками по оплате труда, бюджетом и других финансовых обязательств. Ее объем, качественный состав и движение характеризуют состояние платежной дисциплины, которая, в свою очередь свидетельствует о степени устойчивости финансового состояния предприятия. Состав и движение кредиторской задолженности в анализируемом предприятии показан в таблице 2.18

Таблица 2.18 - Структура обязательств ОАО «Национальные электрические сети» г. Бишкек за 2022 и 2023 гг.

Показатели	2022 г.		2023 г.		Отклонение	
	в млн. сом.	в %	в млн. сом.	в%	В млн. сом.	%
1	2	3	4	5	6	7
1. Долгосрочные обязательства	289,765	32	587,595	37	297,830	102,8
2. Краткосрочная кредиторская задолженность - всего	611,505	68	999,629	63	388,124	163,5
2.1. Счета и векселя к оплате	214,180	24	479,555	30	265,375	123,9
2.2. Авансы полученные	1,655	0	2,100	0	0,445	126,9
2.3. Расчеты с бюджетом	59,623	7	92,596	6	32,973	155,3
2.4. Расчеты с персоналом по оплате труда	15,791	2	23,130	1	7,339	146,5
2.5. Прочая кредиторская задолженность	320,257	35	402,248	26	81,991	125,6
3. Всего обязательств	901,270	100	1587,224	100	685,954	176,1

Из данных таблицы 2.18 видно обязательства предприятия состоят из долгосрочных и краткосрочных обязательств. На долю долгосрочных обязательств в прошлом году приходилось 32%, а в отчетном году приходится 37 %. В 2023 году по сравнению с прошлым годом видно увеличение долгосрочных обязательств на сумму 297,830 млн. сомов или темп роста составляет 102,8%.

На долю краткосрочных обязательств в 2022 году приходилось 68%, а в 2023 году приходится 63%. В суммарном выражении краткосрочные обязательства в отчетном году против прошлого года имеет тенденцию к росту на сумму 388,124 млн. сомов (999,629-214,180).

В 2022 году в структуре краткосрочных обязательств наибольшую долю занимала прочая кредиторская задолженность (35%) и задолженность поставщикам и подрядчикам (24%), то в 2023 году происходит наоборот: долг поставщикам увеличивается и их доля составляет 30%, а доля прочей кредиторской задолженности составляет 26%.

Изучим состояние текущей задолженности предприятия перед бюджетом по налогам и внебюджетным фондом.

Таблица 2.19 - Структура текущей задолженности в бюджет и внебюджетные

фонды за 2019-2023 год ОАО Национальные электрические сети, г.Бишкек, в млн. сомах.

Виды налогов	годы				
	2019	2020	2021	2022	2023
1. Подоходный налог с физических лиц	7,4	6,8	9,1	6,6	8,2
2. Отчисления в Соцфонд	13,4	15,7	14,9	15,8	12,9
3. Налог на имущество	2,1	2,2	2,1	-	1,4
4. Налог на землю	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
5. НДС	71,8	70,5	87,2	70,7	69,9
6. Прочие	0,4	1,3	1,4	0,4	0,1
ВСЕГО	95,2	96,6	114,6	93,5	92,6

Таблица 2.20 - Структура текущей задолженности в бюджет и внебюджетные фонды за 2023 год ОАО Национальные электрические сети, г.Бишкек, в млн. сомах.

Вид налога	Сумма, млн. сом.	Структура, %
1. Подоходный налог с физических лиц	8,2	8,8
2. Отчисления в Соцфонд	12,9	14,0
3. Налог на имущество	1,4	1,6
4. Налог на землю	0,1	0,0
5. НДС	69,9	75,5
6. Прочие	0,1	0,0
ВСЕГО	92,6	100,0

Как видим из таблицы 2.20 наибольший удельный вес в структуре текущей задолженности занимает НДС (75,5%) и отчисления в Соцфонд (14%).

По состоянию на 01.01.2021г. ОАО «НЭС» просрочек по налоговым платежам не имеет.

Таблица 2.21 - Структура текущей задолженности в бюджет и внебюджетные фонды за 2019-2023 год ОАО Национальные электрические сети, г.Бишкек, в млн.сомах.

Виды налогов	годы				
	2019	2020	2021	2022	2023
1.Подоходный налог с физических лиц	27,4	26,8	23,5	22,6	21,4
2.Налог с продаж	44,9	45,7	44,9	45,8	45,5
3.Налог на транспорт	2,1	2,0	2,1	1,2	0,7
4.Плата за воду	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0
5.Налог на имущество	41,8	40,7	47,2	50,3	42,1
6.Налог на землю	2,4	2,3	2,4	2,4	2,5
7.Спецналог (Налог на радиочастоты)	0,9	0,6	0,6	0,5	0,4
8.НДС	23,7	21,8	22,0	21,1	18,8
Всего	130,3	144	144,8	145,2	132,5

Таблица 2.22 - Движение налоговых платежей ОАО «НЭС» за 2023 год, в млн.сомах.

Вид налога	Сальдо на 01.01.2023	2023 год		Сальдо на 01.01.2024
		начислено	уплачено	
1	4	5	6	7
1.Подоходный налог с физических лиц	5,4	24,1	21,4	8,2
2.Налог с продаж	9,1	49,1	45,5	12,9
3.Налог на транспорт		0,7	0,7	

4.Плата за воду		0,0	0,0	
5.Налог на имущество	1,2	42,1	42,1	1,4
6.Налог на землю		2,7	2,5	0,1
7.Спецналог (Налог на радиочастоты)		0,4	0,4	
8.НДС	43,8	44,6	18,8	69,9
ВСЕГО	59,5	163,7	131,4	92,6

Из таблицы 2.22 видно, что по состоянию на начало года общество имело долг в сумме 59,6 млн. сомов. В течение года начислено 163,7 млн. сомов, перечислено 131,4 млн. сомов и сальдо на конец года составило 92,6 млн. сомов. Из выше приведенной таблицы 20 следует, что из них 69,9 млн. сомов (или 75,5%) приходится на НДС, на налог с продаж приходится 12,9 млн. сомов.

Просроченных сумм налога открытое акционерное общество не имеет.

Ухудшение финансового состояния предприятия сопровождается «проеданием» собственного капитала и неизбежным «залезанием в долги». Тем самым падает финансовая устойчивость, то есть финансовая независимость предприятия, способность маневрировать собственными средствами, достаточная финансовая обеспеченность бесперебойного процесса деятельности.

При возникновении договорных отношений между предприятиями у них появляется обоюдный интерес к финансовой устойчивости друг друга как критерию надежности партнера.

Финансовая устойчивость предприятия характеризуется системой абсолютных показателей. Она определяется соотношением стоимости материальных оборотных средств (запасов и затрат) и величин собственных и заемных источников средств для их формирования. Обеспечение запасов и затрат источниками средств для их формирования является сущностью финансовой устойчивости предприятия.

Устойчивость финансового состояния предприятия характеризуется системой финансовых коэффициентов. Анализ финансовых коэффициентов

заключается в сравнении их значений с базисными величинами, а также в изучении их динамики за отчетный период и за несколько лет.

Таблица 2.23 - Оценка финансовой устойчивости ОАО «Национальные электрические сети» г. Бишкек за 2022-2023 г.г.

№ п/п	Показатели	2022 г	2023 г	Отклонение		Нормативное значение
				абсол.	относ, %	
1	2	3	4	5	6	7
1	Собственный капитал, млн. сомов	3 128	3 831	703	22,5	
2	Общая сумма капитала (итого пассив), млн. сомов	4 029	5 418	1 389	34,5	
3	Коэффициент финансовой автономии (независимости) (уд.вес собственного капитала в общей сумме капитала)	0,776	0,707	-0,069	x	0.5 - 0.6
4	Заемный капитал, млн. сомов	901	1 587	685	76,0	
5	в том числе: долгосрочный	290	588	298	102,8	
6	краткосрочный	612	1000	388	63,5	
7	Коэффициент финансовой зависимости (п.1.2./п.1.1)	1,288	1,414	0,126	x	K < 2
8	Коэффициент финансирования (п.1.1./п.1.4.)	3,470	2,413	-1,057	x	K >=1
9	Коэффициент концентрации заемного капитала (доля заемного капитала в общей сумме баланса) - Кфз	0,224	0,293	0,069	x	K < 1
10	в том числе: долгосрочного	0,072	0,108	0,037	50,8	
11	краткосрочного	0,152	0,185	0,033	21,7	
12	Всего активы, млн. сомов	4 029	5 418	1 389	34,5	
13	в т.ч: основной капитал, млн. сомов.	3 576	5 117	1 541	43,1	
14	текущие активы, млн. сомов.	452	301	-152	-33,5	
15	Доля основного капитала в общей сумме активов - Док	0,888	0,944	0,057	x	0,237
16	Соотношения текущих активов с основным капиталом - Кта	0,127	0,059	-0,068	x	
17	Собственный оборотный капитал, млнсомов.	-159	-699	-540	339,29	
18	Доля собственного оборотного капитала в формировании текущих активов - Дсок	-0,352	-2,322	-1,970	x	
19	Соотношение суммы собственного капитала с суммой собственного оборотного капитала - Кск	-19,660	-5,482	14,177	x	
20	Коэффициент финансового риска (отношение заемного капитала к собственному) или Кфз/Док/Кта/Дсок/Кск	0,288	0,414	0,126	x	
21	в том числе за счет изменения:					
22	доли заемного капитала в общей валюте баланса	x	x	0,089		
23	доли основного капитала в общей сумме активов	x	x	-0,023		
24	соотношения текущих активов с основным капиталом	x	x	0,408		

25	доли собственного оборотного капитала в формировании текущих активов	x	x	-0,647		
26	соотношения суммы собственного капитала с суммой собственного оборотного капитала	x	x	0,299		

С начала отчетного года коэффициент финансовой автономии (независимости) незначительно снизился с 0,776 до 0,707 и находится выше норматива. Соответственно повысилось значение коэффициента финансовой зависимости с 1,288 до 1,414 при норме «менее 2-х». Также в пределах нормы находится значение коэффициента концентрации заемного капитала, равного 0,293 при норме «менее 1». Коэффициент финансового риска увеличен с 0,288 до 0,414 за счет увеличения доли заемного капитала в общей валюте баланса, снижения доли основного капитала в общей сумме активов, снижения доли оборотного капитала в формировании текущих активов. Рыночные условия хозяйствования обязывают предприятие в любой период времени иметь возможность погасить внешние обязательства или краткосрочные обязательства. Одним из важных показателей, характеризующих платежеспособность предприятия, является его кредитоспособность.

Под кредитоспособностью хозяйствующего субъекта понимается наличие у него предпосылок для получения кредита и его возврата в срок. Кредитоспособность заемщика характеризуется его аккуратностью при расчетах по ранее полученным кредитам, текущим финансовым состоянием и возможностью при необходимости мобилизовать денежные средства из различных источников.

В условиях рыночной экономики важным источником заемных средств является банковский кредит. Ссуды предоставляются банками приоритетно на цели и мероприятия, связанные с повышением эффективности производства, стимулирование выпуска новых высокоэффективных видов продукции, оказание разнообразных услуг населению и т.п. Учреждения банков выдают кредиты на коммерческой основе на условиях строгого соблюдения принципов возвратности, срочности, платности, использования ссуд по

целевому назначению и под обеспечение. В зависимости от срока, на который выдаются кредиты, они делятся на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочные кредиты выдаются на срок не более одного года, а долгосрочные - на срок свыше одного года. Анализ кредитоспособности имеет своей целью дать качественную оценку заемщика, которая определяется банком до решения вопроса о возможности и условиях кредитования, предвидеть способность и готовность клиента возратить взятые им в долг средства в соответствии с условиями кредитного договора. Банк, прежде чем предоставить кредит, определяет степень риска, который он готов взять на себя, и размер кредита, который может быть предоставлен.

Таблица 2.24 - Оценка платежеспособности ОАО «Национальные электрические сети» г.Бишкекв краткосрочной перспективе

Показатели	Значение		Отклонение		Нормативное значение
	2022 г	2023 г	абс.	относит, %	
1. Текущие активы, включая запасы и незавершенное производство, млн. сомов	452	288	-164	-36,3	
1.1. Запасы, млн. сомов	67	49	-18	-26,7	
1.2. Дебиторская задолженность, млн. сомов	238	220	-19	-7,8	
1.3. Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения, млн. сомов	147	19	-128	-86,8	
2. Краткосрочные обязательства (Текущие пассивы), млн. сомов	612	999	388	63,4	
2.1. Краткосрочные кредиты и займы, млн. сомов					
2.2. Кредиторская задолженность, млн. сомов	275	573	298	108,2	
2.3. Прочие привлеченные средства, млн. сомов	336	426	89	26,6	
3. Чистый оборотный капитал, млн. тг	-159	-711	-552	346,9	
4. Коэффициент покрытия долгов - общий (п.1/п.2)	0,740	0,288	-0,452	-61,0	
5. Коэффициент текущей ликвидности (п.2/п.3)	-3,844	-1,405	2,439	-63,5	
6. Высоколиквидные средства, млн. сомов	386	239	-147	-38,0	
в том числе:					
6.1. денежные средства (1 группа ликвидности)	147	19	-128	-86,8	
6.2. краткосрочные финансовые вложения (1 группа)					
6.3. готовая продукция и отгруженные товары (2 группа)	0		0	-100,0	
6.4. дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются через 12 мес. (2 группа)	238	220	-19	-7,8	
7. Коэффициент быстрой ликвидности (п.6/п.2)	0,631	0,239	-0,392	-62,1	0,7-1,0

8. Коэффициент абсолютной ликвидности (п.6.1.+ п.6.2)/п.2.	0,241	0,019	-0,222	-91,9	0,2-0,25
---	-------	-------	--------	-------	----------

В отчетном периоде ОАО «НЭС» имеет отрицательный чистый оборотный капитал (превышение текущих обязательств над стоимостью оборотных средств). Общий коэффициент покрытия долгов снизился с 0,740 до 0,288, т.е. его значение ухудшилось. Коэффициент быстрой ликвидности снизился с 0,631 до 0,239, и находится ниже границы нормативного значения. Коэффициент абсолютной ликвидности снизился с 0,241 до 0,019 и его размер значительно ниже нормы. В целом, деятельность ОАО «НЭС» г. Бишкек характеризуется неустойчивым финансовым положением.

Предлагаемые пути достижения нормальной финансовой устойчивости:

- ускорение оборачиваемости капитала в текущих активах, его сокращение в расчете на 1000 сомов товарооборота;
- обоснованное уменьшение запасов и затрат до норматива;
- пополнение собственного оборотного капитала за счет внутренних и внешних источников.

### **Выводы по главе 2:**

Налоговый учет осуществляется с целью формирования полной и достоверной информации, необходимой для налогообложения, о порядке учета хозяйственных операций, проводимых в течение налогового периода, а также с целью обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов. Предметом налогового учета в обобщенном виде выступает производственная и непроизводственная деятельность предприятия, в результате которой у налогоплательщика возникают обязательства по исчислению и уплате (удержанию) налога. В мировой практике выделяются три вида налогового учета по степени участия в нем бухгалтерского учета: 1). бухгалтерский налоговый учет; 2). смешанный налоговый учет; 3). абсолютный налоговый учет. Налоговый учет позволяет ежемесячно накапливать данные о совокупном доходе юридического лица, вычетах из этого дохода и определить

налогооблагаемый доход в конце года. Четкая организация налогового учета должна обеспечить достоверность информации о годовом доходе юридического лица и вычетах из него, а следовательно, позволит заполнить Декларацию о налоге в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики и МСФО. При выборе конкретного метода налогового учета следует исходить из того, что:

- предполагается их прямо предусмотренная вариантность;
- предполагается их вариантность, связанная с противоречиями в различных статьях Налогового Кодекса Кыргызской Республики;
- не все способы учета предусмотрены налоговым законодательством;
- существуют способы и правила, обусловленные отраслевой принадлежностью, структурой и размером организации.

Следует отметить, что в структуре государственного дохода на долю налога на доходы и подоходного налога приходится примерно 1/3 часть.

Базой для исчисления налога на доходы экономических субъектов и подоходного налога с физических лиц является налогооблагаемый доход.

Для правильного определения налогооблагаемого дохода каждый налогоплательщик должен организовать налоговый учет с доходов, вычетов и убытков. Отсюда следует, что объектом обложения является облагаемый доход, исчисленный как разница между совокупным годовым доходом и предусмотренными законодательством вычетами. Годовой доход экономических субъектов и физических лиц представляет собой совокупность всех доходов, полученных в течение налогового года из различных источников, как в Кыргызской Республике, так и за ее пределами. В годовой доход включаются денежные или другие средства за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги и другие операции, подлежащие получению (полученные) налогоплательщиком, направленные в порядке взаиморасчетов третьим лицам или на погашение прямых или косвенных расходов. В годовой доход относятся все виды доходов, связанные с предпринимательской деятельностью налогоплательщика:

1. доходы, получаемые в виде оплаты труда, страховых и пенсионных выплат,

которые включают в себя доходы, получаемые от работы по найму, отрицательная разница между стоимостью услуг или товаров и ценой приобретения или себестоимостью этих услуг, товаров, суммы, уплаченные работодателем в счет подоходного налога подлежащего удержанию с физических лиц и другие расходы работодателя являющегося прямым или косвенным доходом его работников.

2. доходы от предпринимательской деятельности - доход от реализации, от прироста стоимости при реализации зданий, сооружений, а также активов, не подлежащих амортизации, в форме вознаграждения, по сомнительным долгам, от сдачи в аренду имущества, дивиденды, выигрыши, безвозмездно полученные деньги, роялти и т.д.

3. имущественный доход физических лиц — прирост стоимости от реализации недвижимого имущества, ценных бумаг, иностранной валюты, драгоценных камней, металлов, произведений искусства, антиквариата, с учетом корректировки их стоимости на инфляцию.

Контроль за полнотой исчисления и своевременностью перечисления налогов в бюджет осуществляется налоговыми органами на основании данных, сообщаемых налогоплательщиками в налоговых расчетах, представляемых в сроки, установленные действующим Кодексом.

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

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

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 топливно-энергетической отрасли осуществляют свою производственную и коммерческую деятельность крайне неэффективно. В такой ситуации ощущается необходимость корректировки принципов определения налогов и налогообложения деятельности предприятия. 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 анализа требует 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 объективное 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.

Общая облагаемая сумма налогов – это один из важнейших расчетных показателей работы предприятия, который характеризует конечную годовую сумму налога экономического субъекта, который представляет собой как сумма по всем видам налогов предприятия. Рассмотрим общую облагаемую сумму налога по по ОАО “Карабалтинский горнорудный комбинат”, который находится по адресу: Кыргызская Республика, г. Кара-Балта, ЮПЗ, ул. Кожомбердиева:

Таблица 3.1 - Показатели по налогам ОАО “Карабалтинский горнорудный комбинат за период 2019-2023 гг. (в сомах).

Виды налогов	годы					Сумма в сомах	среднее
	2019	2020	2021	2022	2023		
Налог на прибыль	3170500	4283500	2591900	5474950	6233080	21753930	4350786
Налог на добавленную стоимость	1137800	1416000	1454600	2080200	3362100	9450700	1890140
Подоходный налог	1067700	1390700	1844200	2073140	2385980	8761720	1752344
Налог с продаж	529100	578600	580700	592980	603040	2884420	576884
Акцизный налог	354500	368600	387300	437290	474040	2021730	404346
Налог на имущество	212600	312400	342500	390490	439140	1697130	339426
Налог на специальные средства	843100	1395500	1450600	1637400	1832040	7158640	1431728
Земельный налог	26600	54800	58500	67990	78140	286030	57206
Налог за пользование недрами	2168100	2177100	2215300	2362469	2452151	11375120	2275024

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:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_9x_9 \quad (1)$$

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  $a_0, a_1, a_2, \dots, a_9$ , которые удовлетворяют требованию наименьшей суммы квадратов отклонений фактических значений от вычисленных по уравнению:

$$F = \sum \left[ \begin{array}{l} y - (a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + a_4x_4 + a_5x_5 + a_6x_6 + \\ + a_7x_7 + a_8x_8 + a_9x_9 \end{array} \right]^2 \rightarrow \min \quad (2)$$

Последовательно приравнивая к нулю частные производные от  $F$  по неизвестным  $a_0, a_1, a_2, \dots, a_9$ , получим следующую систему уравнений:

$$\begin{aligned} \sum y &= na_0 + a_1 \sum x_1 + a_2 \sum x_2 + \dots + a_9 \sum x_9 \\ \sum x_1 y &= a_0 \sum x_1 + a_1 \sum x_1^2 + a_2 \sum x_1 x_2 + \dots + a_9 \sum x_1 x_9 \\ \sum x_2 y &= a_0 \sum x_2 + a_1 \sum x_1 x_2 + a_2 \sum x_2^2 + \dots + a_9 \sum x_2 x_9 \\ &\dots \dots \dots \\ \sum x_9 y &= a_0 \sum x_9 + a_1 \sum x_1 x_9 + a_2 \sum x_2 x_9 + \dots + a_9 \sum x_9^2 \end{aligned} \quad (3)$$

Разделив обе части системы (3) на 5 и учитывая данные таблицы, получим систему, решение которой имеет вид:  $a_0 = 8,369, a_1 = 0,128, a_2 = 0,048, a_3 = -0,143, a_4 = 2,676, a_5 = 15,523, a_6 = 12,330, a_7 = -2,150, a_8 = 0,348, a_9 = 0,231$ . Тогда расчетная формула будет

$$\begin{aligned} y &= 8,369 + 0,128x_1 + 0,048x_2 - 0,143x_3 + 2,676x_4 + \\ &+ 15,523x_5 + 12,330x_6 - 2,150x_7 + 0,348x_8 + 0,231x_9 \end{aligned} \quad (4)$$

Точность полученных параметров составленной модели проверяется адекватностью уравнения регрессии, т.е.  $|\bar{y}_\phi - \bar{y}_p| \rightarrow 0$ .

Теперь произведем прогнозные расчеты для каждого фактора.

1. Прогнозирование общей облагаемой суммы налога через налоги на прибыль и на добавленную стоимость – как первый фактор.

На основании результатов таблицы с помощью компьютера определим трендовую модель.

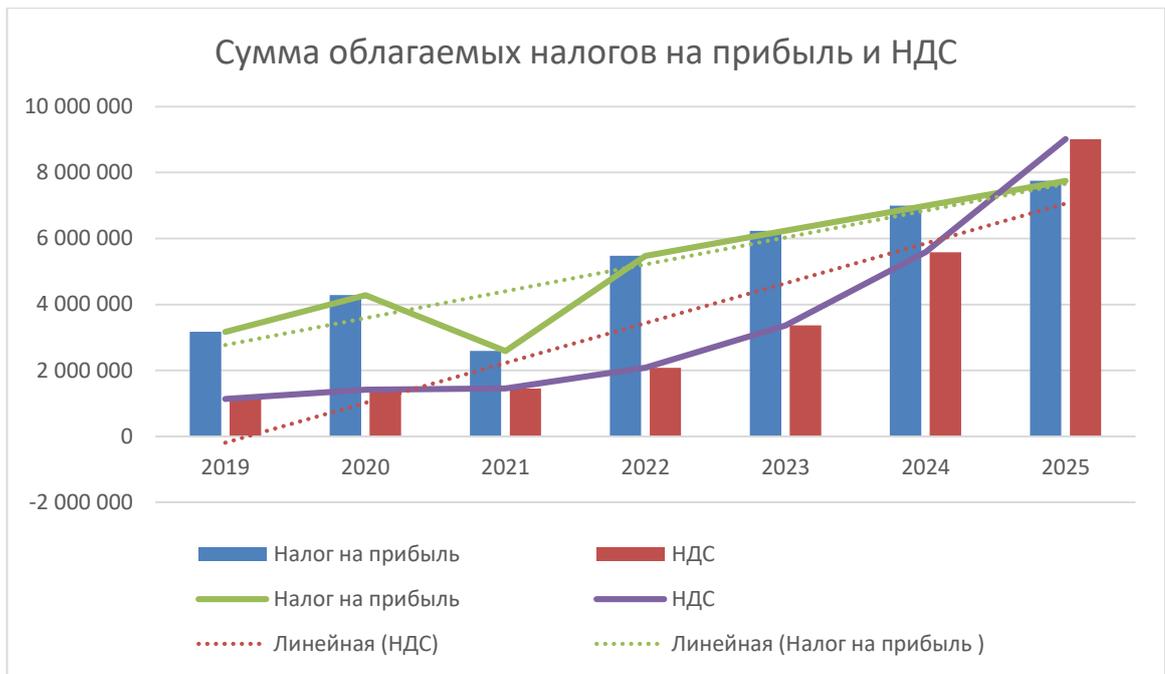


Рисунок 3.1. Общая сумма облагаемого налога через налог на прибыль и НДС

Из рисунка видно, что имеем линейную корреляционную модель, коэффициенты которой вычислили с помощью компьютера. Уравнение регрессии выглядит:

$$x_{1p} = 758,13t + 926,17(5)$$

$R^2=0,984$  показывает, что вычисленные результаты, осуществленные с помощью формулы (5), адекватны, в частности, значение  $x_{1p}$  очень близко к значению  $x_{1ф}$ , в самом деле  $x_{1ф} = 3202,56$ ,  $x_{1p} = 3200,56$

Значит  $x_{1ф} \approx x_{1p}$ . Это свидетельствует о том, что выражение (5) можно использовать для практических расчетов.

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты на налогу на прибыль:  $x_{1p(2024)}=6991210$ сомов,  $x_{1p(2025)}=7749340$ сомов,  $x_{1p(2026)}=6780500$ сомов,  $x_{1p(2027)}=7280150$ сомов.

Также определяем прогнозные расчеты с помощью обозначенной формулы (5) по налогам на добавленную стоимость...

$x_{1p(2024)}=558550$ сомов;  $x_{1p(2025)}=900900$ сомов;  $x_{1p(2026)} = 3741600$ сомов;  $x_{1p(2027)}=4172000$ сомов.

На основании прогнозных расчетов сделаем следующее заключение: применяя

существующие ставки налога на прибыль, а также учитывая многолетнюю тенденцию развития основных экономических показателей предприятия налог на прибыль увеличивается. По сравнению с 2019 г. в 2027 г. общая облагаемая сумма налога через налог на прибыль повысится в 3,5 раза, в 2026 г. – в 3,6 раза. В 2027 г. по сравнению с 2023 г. повысится в 2,5-3 раза.

2. Прогнозирование общей облагаемой суммы налога через подоходный налог и налога с продаж.

Согласно данным таблицы построим график.

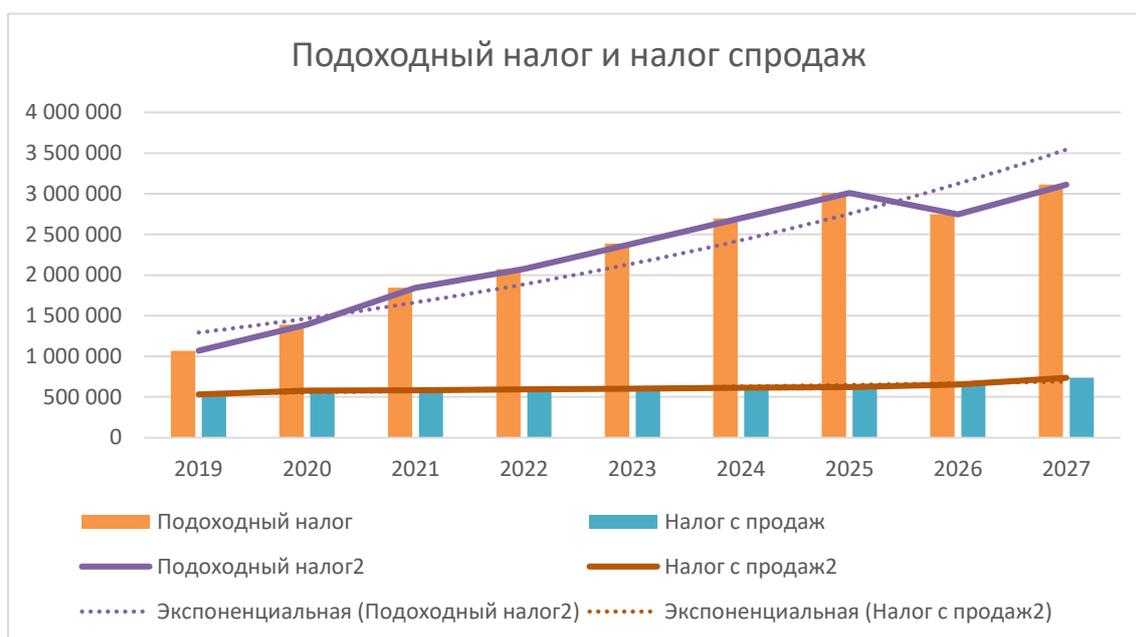


Рисунок 3.2. Общая облагаемая сумма налога через подоходный налог и налога с продаж.

Выпишем:

$$x_{2p} = 43.067t^3 - 433.61t^2 + 1449.3t - 308.12 \quad (6)$$

С помощью компьютера определим неизвестные коэффициенты и ошибку  $R^2=0,925$ .

Легко убедиться, что  $x_{2ф} \approx x_{2p}$ .

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

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты по подоходному налогу:

$x_{1p(2024)}=2698820$ сомов; $x_{1p(2025)}=301160$ сомов; $x_{1p(2026)}=2748400$ сомов; $x_{1p(2027)}=3112500$ сомов.

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

$x_{1p(2024)}=603040$ сомов; $x_{1p(2025)}=613100$ сомов; $x_{1p(2026)}=650850$ сомов;  
 $x_{1p(2027)}=735720$ сомов.

Ошибка аппроксимации будет равна  $\varepsilon = 8,62\%$  .

С помощью формулы (6) произведем прогнозные расчеты:

$x_{2p(2022)}=2080192$ сомов, $x_{2p(2023)}=3362071$ сомов; $x_{2p(2024)}=5585544$ сомов;  
 $x_{2p(2025)}=9009013$ сомов.

Ошибка аппроксимации будет равна  $\varepsilon = 8,62\%$  .

Из прогнозов видно, что общая облагаемая сумма прибыли через налог на добавленную стоимость в 2027 будет в несколько раз больше, чем в 2019 году, а по сравнению с 2023 г. – в более чем в 5 раз больше.

3. 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  $x_{3p} = a_0 + a_1t$  .

На основании метода наименьших квадратов определим  $a_0$  и  $a_1$ . Тогда расчетная формула относительно  $x_3$  примет вид:

$$x_{3p} = 196,1 + 312,84t \quad (5.30)$$

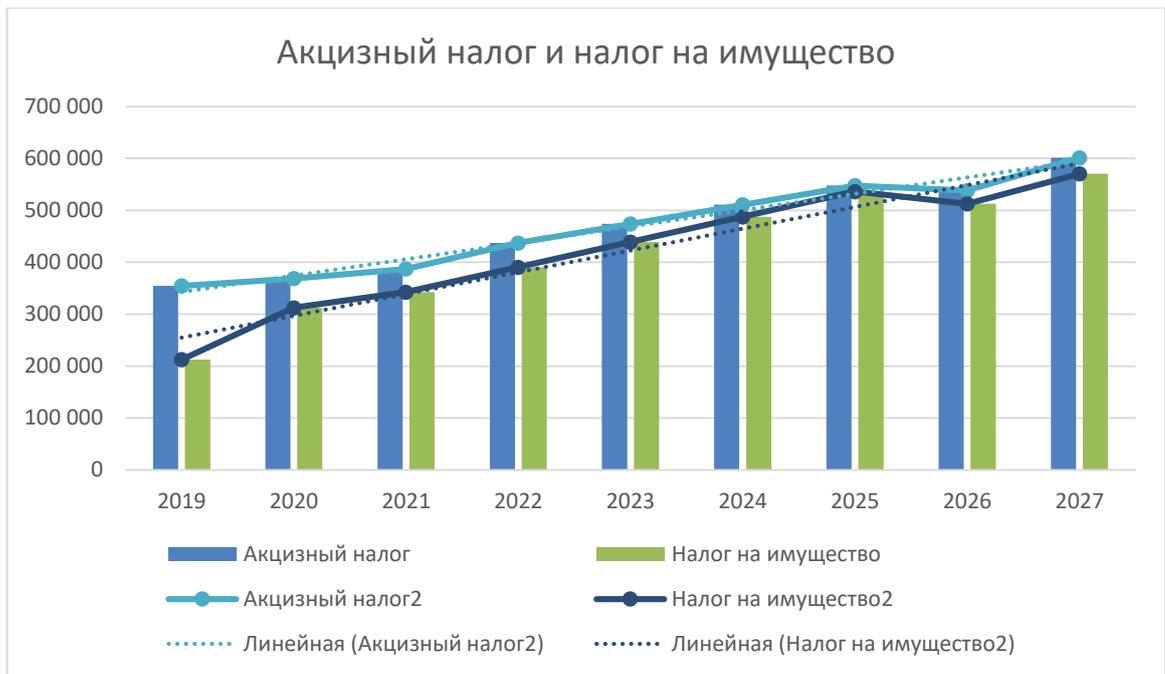


Рисунок 3.3. Общая сумма облагаемого налога через акцизный налог и налога на имущество

Близость графика по данным  $x_3$  и расчетной формулы будет  $R^2=0,9895$ .

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты по акцизному налогу:

$$x_{1p(2024)}=510790 \text{сомов}; x_{1p(2025)}=547540 \text{сомов}; x_{1p(2026)}=538000 \text{сомов}, x_{1p(2027)}=601500 \text{сомов}.$$

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

$$x_{1p(2024)}=2026680 \text{сомов}; x_{1p(2025)}=2221320 \text{сомов}; x_{1p(2026)}=512600 \text{сомов}; x_{1p(2027)}=570425 \text{сомов}.$$

Ошибка аппроксимации равна 6,23%.

4. Прогнозирование общей суммы облагаемого налога через налоги на спец. средства и налогов за использование недрами.

Согласно значений  $x_4$ , 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  $R^2=0,97$ .

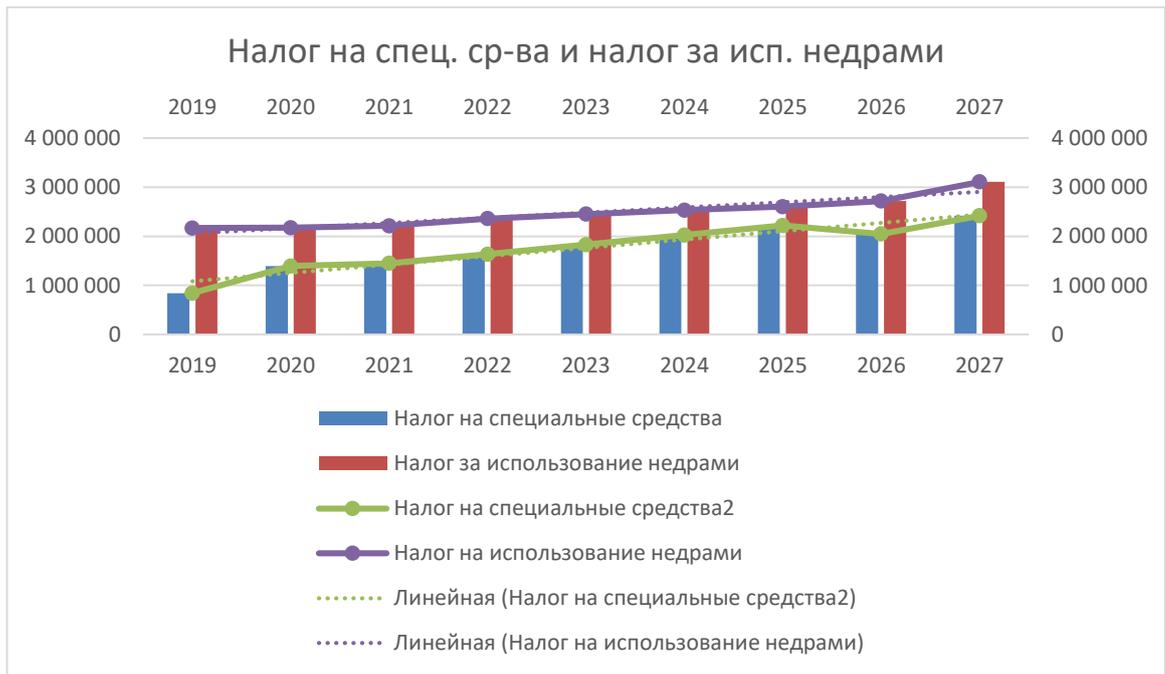


Рисунок 3.4. Общая сумма облагаемого налога на спец. средства и налога за использование недрами.

Уравнение регрессии можно представить в виде

$$x_{4p} = 532,62 + 10,06t \quad (5)$$

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты на налоги по спец.

средства:  $x_{1p(2024)}=2026680$  сомов;  $x_{1p(2025)}=2221320$  сомов;  $x_{1p(2026)}=2050550$  сомов;

$x_{1p(2027)}=2420340$  сомов.

Также определяем прогнозные расчеты с помощью обозначенной формулы (5)

по налогам за использование недрами:

$x_{1p(2024)}=2532584$  сомов;  $x_{1p(2025)}=2605718$  сомов;  $x_{1p(2026)}=2718350$  сомов;

$x_{1p(2027)}=3110420$  сомов.

Отсюда видно, что общая сумма облагаемого налога по спец. средствам и за использования недр в 2027 г. по сравнению с 2019 г. увеличится, соответственно, на 52,5% и 40%

5. Аналогично для земельного налога:

$$x_{5p} = 216,79 + 36,75t, \text{ а } R^2=0,96. \text{ Прогнозные расчеты определяются: сомов),}$$

С помощью формулы (5) произведем прогнозные расчеты по земельному

налогу:  $x_{1p(2024)}=88290$  сомов;  $x_{1p(2025)}=98440$  сомов;  $x_{1p(2026)}=91350$  сомов;  
 $x_{1p(2027)}=112800$  сомов.

Ошибка аппроксимации равна 5,88%.

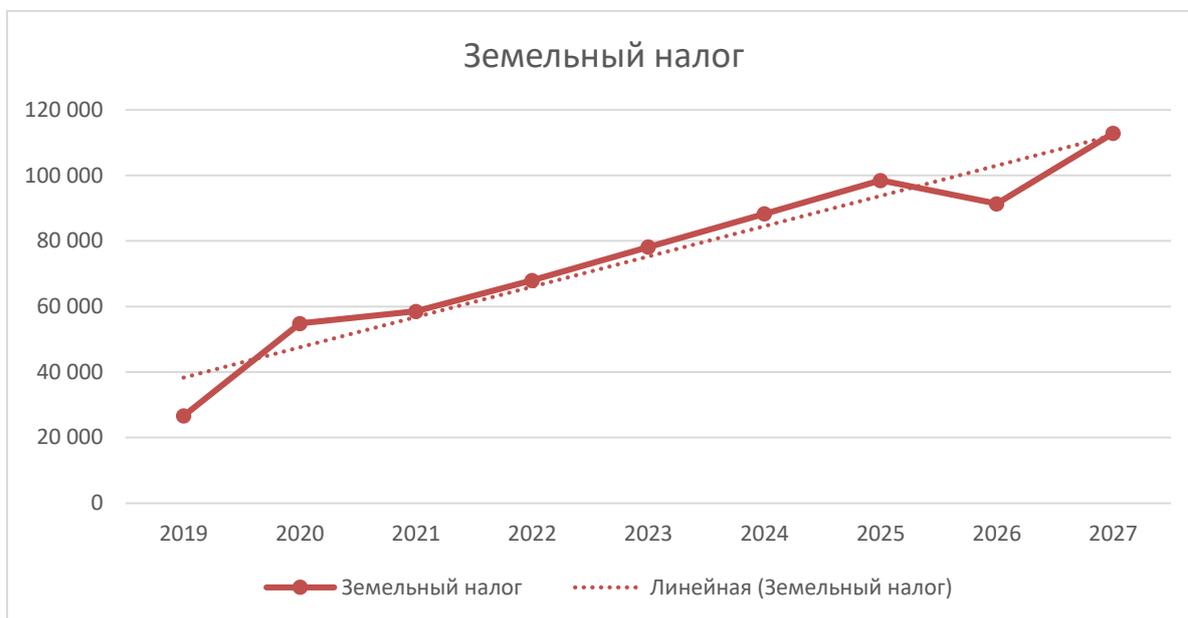


Рисунок 3.5. Общая сумма по земельному налогу

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 ОАО “Карабалтинский горнорудный комбинат” до 2027 года (в сомах).

Виды налогов	Прогнозные расчеты			
	2024	2025	2026	2027
Налог на прибыль	5 474 950	6 233 080	6 780 500	7 280 150
Налог на добавленную стоимость	2 080 200	3 362 100	3 741 600	4 172 000
Подоходный налог	2 073 140	2 385 980	2 748 400	3 112 500
Налог с продаж	592 980	603 040	650 850	735 720
Акцизный налог	437 290	474 040	538 000	601 500
Налог на имущество	390 490	439 140	512 600	570 425
Налог на специальные средства	1 637 400	1 832 040	2 050 550	2 420 340
Земельный налог	67 990	78 140	91 350	112 800
Налог за пользование недрами	2 362 469	2 452 151	2 718 350	3 110 420

<b>Всего</b>	<b>15 116 909</b>	<b>17 859 711</b>	<b>19 832 200</b>	<b>22 115 855</b>
--------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

После определения прогнозных расчетов по видам налогов, определим прогнозирование общей суммы облагаемого налога предприятия:

$$y_{p(2024)} = 15116909 \text{ сомов}; y_{p(2025)} = 17859711 \text{ сомов};$$

$$y_{p(2026)} = 19832200 \text{ сомов}; y_{p(2027)} = 22115855 \text{ сомов}.$$

Отсюда видно, что в 2027 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.

Анализ показывает, что для оптимизации налогового учета наиболее перспективным является метод моделирования, который отражает многосторонние причинные связи между результатами и факторами развития на основе математической обработки данных. Моделирование позволяет учитывать непрерывное и скачкообразное развитие объекта прогноза, давать функциональную, точечную и стохастическую, интервальную оценку разной степени причинной обусловленности переменных объекта прогноза, оно применимо при прогнозировании как устоявшихся, так и начинающих процессов. При этом чрезмерная сложность математического аппарата, необходимость использования современных автоматизированных систем ведения налогового учета и анализа, чрезмерные требования налоговой службы к ведению налогового учета и анализа. Моделирование в налоговом анализе можно рассматривать как основной прием, позволяющий отражать состояния объектов налоговых процедур в виде последовательных шагов отражения фактов хозяйственной жизни при формировании финансовой отчетности.

### **3.2 Совершенствование стратегического налогового учета на основе адаптивно-спенарного прогнозирования налоговых отчислений**

В качестве средств автоматизации налогового учета и налогового анализа необходимы инструментальные компьютерные системы. Для внедрения и

применения автоматизации расчетов по налогам на прибыль необходимы план счетов для налогового учета объектов налогообложения. Наличие единого плана счетов бухгалтерского и налогового учета имеет большое преимущество, т.к. в этом случае можно:

- 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.

Типовой план счетов настраивается разработчиками программы на ведение на соответствующих счетах налогового учета и налогового анализа, кроме того, могут быть предусмотрены и дополнительные разрезы, необходимые для автоматического формирования показателей финансовой отчетности и налоговых деклараций. При создании типового решения учитывается специфика налогового учета и налогового анализа по каждому разделу, отличия в информационном описании разных видов объектов аналитического учета, особенности отражения хозяйственных операций и др.

Такой подход обеспечивает функциональную и частично направленную гибкость, перестройка на реализацию новых функций или перераспределение функций между модулями достигается простым переключением индивидуального пользовательского интерфейса или изменением перечня включенных в него команд. В системе предусмотрено несколько способов ввода исходной учетной информации (операциями вручную, типовыми операциями или документами), что обеспечивает ей технологическую гибкость. 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 масштабируемость обеспечивается на

системном уровне программного комплекса без внесения изменений в описание модели предметной области (конфигурацию системы).

Информационные технологии все больше и больше вторгаются в нашу жизнь, проникают во все процессы (социальные, экономические, политические), подменяя их, помогая им развиваться, являются сопутствующим и одновременно неотъемлемым средством предоставления и анализа информации. Дальнейшее развитие возможностей бухгалтерских информационных систем вызвано необходимостью аналитической обработки учетной информации, накапливаемой в этих системах и используемой руководителями в повседневной деятельности для принятия управленческих решений. 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. 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;
- экономический анализ и исследования деятельности объекта по налогам, прогноз; - использование статических и динамических вариантов сравнения элементов налогообложения;
- табличное и графическое представление налоговой информации.

Таблица 3.3 Анализ структуры имущества и источников его формирования на примере ОсОО “Кемин Ресурс Групп” за 2023 г.

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
<b>Ресурсы предприятия</b>	<b>489 553</b>	<b>496 904</b>	<b>1,00</b>	<b>1,00</b>	<b>7 351</b>	<b>0,000</b>	<b>101,50</b>	<b>1,50</b>
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
<b>Источники средств</b>	<b>489 553</b>	<b>496 912</b>	<b>1,00</b>	<b>1,00</b>	<b>7 358</b>	<b>0,000</b>	<b>101,50</b>	<b>1,50</b>
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

Таблица 3.4 Анализ структуры активов на примере ОсОО “Кемин Ресурс Групп” за 2023 г.

Показатели	на начало года	на конец года	Уд.вес на начало года		Уд.вес на конец года		Абс. откл.	Темп роста %
			в разделе	к вал.баланса	в разделе	к вал.баланса		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>1. Внеоборотные активы</b>								
Балансовая стоимость ОС	474 415	463 467	0,99	0,9691	0,9997	0,9327	-10 948	97,69
Балансовая стоимость НМА	214	140	0,04	0,0004	0,0000	0,0003	-74	65,75
<b>Итого по разделу 1</b>	<b>474 628</b>	<b>463 608</b>	<b>1,00</b>	<b>0,9695</b>	<b>1,000</b>	<b>0,9330</b>	<b>-11 020</b>	<b>97,68</b>
<b>2. Оборотные активы</b>								
Денежные средства в кассе	2 096	1258	0,14	0,0043	0,0378	0,0025	-838	60,00

Денежные средства в банке	9 247	22 971	0,62	0,0189	0,6899	0,0462	13 724	248,42
Счета к получению	117	127	0,01	0,0002	0,0078	0,0003	10	108,33
Дебиторская задолженность по прочим операциям	3 025	8364	0,20	0,0062	0,2027	0,0168	5 339	276,44
ТМЗ	440	577	0,03	0,0009	0,0295	0,0012	137	131,26
<b>Итого по разделу 2</b>	<b>14 925</b>	<b>33 296</b>	<b>1,00</b>	<b>0,0305</b>	<b>0,968</b>	<b>0,0670</b>	<b>18 371</b>	<b>223,09</b>
<b>Итого баланса</b>	<b>489 553</b>	<b>496 904</b>	<b>-</b>	<b>1,000</b>	<b>-</b>	<b>1,000</b>	<b>7 351</b>	<b>102</b>

Для наглядности наших исследований, на примере ОсОО “Кемин Ресурс Групп” (ИНН 00507202310228) покажем применение программы “Налоги”. На данном предприятии бухгалтерский учет автоматизирован и используется программа «1С: Предприятие – Бухгалтерский учет» редакция 7.7.

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

Таблица 3.5 Анализ структуры пассивов на примере ОсОО «Кемин Ресурс Групп» за 2023 г.

Показатели	на начало года	на конец года	Уд.вес на начало года		Уд.вес на конец года		Абс. откл.	Темп роста %
			в разделе	к вал.баланса	в разделе	к вал.баланса		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>4. Капитал</b>								
Уставный капитал	20 475	156 975	0,13	0,0418	0,4735	0,3159	136 500	766,67
Нераспределенная прибыль	119 568	174 511	0,85	0,2442	0,0000	0,3512	54 943	145,95
Итого по разделу 4	140 043	331 486	1,00	0,2861	1,000	0,6671	191 443	236,70
<b>5. Долгосрочные обязательства</b>								
Долгосрочные обязательства	155 025	0	0,99	0,3167	0,0000	0,0000	-155 025	0,00
Отсроченные налоговые обязательства	2 204	1 817	0,01	0,0045	0,0000	0,0037	-387	82,48
Итого по разделу 5	157 229	1 817	1,00	0,3212	1,000	0,0037	-155 412	1,16
<b>6. Краткосрочные обязательства</b>								
Счета к оплате	54 170	41 479	0,28	0,1107	0,2535	0,0835	-12 691	76,57
Краткосрочные долговые обязательства и авансы полученные	26 937	93 684	0,14	0,0550	0,1401	0,1885	66 74	347,78
Налоги к оплате	21 072	14 929	0,1096	0,0430	0,1096	0,0300	-6 143	70,85
Краткосрочные начисленные обязательства	90 103	13 515	0,4686	0,1841	0,4686	0,0272	-76 588	15,00
Итого по разделу 6	192 282	163 608	1,000	0,3928	0,972	0,3292	-28 674	85,09
<b>Итого баланса</b>	<b>489 553</b>	<b>496 912</b>	<b>-</b>	<b>1,000</b>	<b>-</b>	<b>1,000</b>	<b>7 359</b>	<b>102</b>

(Выполнена автором на основании программы «Налоги»).

Результаты применения разработанной программы «Налоговый учет» показывают, что валюта баланса за отчетные период увеличилась на 7539 сом или на 2%. Общая сумма активов на конец отчетного периода года составила 509 645 сом, что на 2% больше чем предыдущем году. В компании источником формирования оборотных средств является в основном собственный капитал, т.е, материальные запасы и затраты в достаточной мере покрыты собственными источниками и не нуждаются в привлечении заемных средств. Говорить о высоком финансовом риске и зависимости от кредиторов будет некорректно,

так как доля материальных запасов в структуре активов слишком низка.

Снижение удельного веса задолженности говорит о том, что активы предприятия сформированы в основном за счет собственных источников, и долги компании покрываются собственным капиталом.

Рассмотрев структуру активов и пассивов с помощью программы можно заметить, что стоимость имущества увеличилась на 7 539 сом (2%). В основном это произошло за счет увеличения оборотных активов компании. Величина оборотных активов увеличилась на 123,09,2% при росте выручки на 120,2% - это безусловно положительный признак. Увеличение дебиторской задолженности является отрицательным моментом, из этого можно сделать вывод, что предприятие имело определенные проблемы с дебиторами.

Рост оборотных средств произошел из-за увеличения денежных средств более чем на 100%, также произошел рост дебиторской задолженности более чем на 170%, денежные средства имеют наибольший удельный вес в структуре оборотных активов.

Положительным показателем является снижение по сравнению с предыдущим годом показателей собственного капитала. Это произошло в основном за счет увеличения уставного капитала более чем на 600%. Также положительный фактор – снижение краткосрочных и долгосрочных обязательств.

Исходя из этого можно сделать вывод, что организация осуществляет свою деятельность в основном за счет собственных средств. Анализ начинается с оценки динамики показателей прибыли за отчетный период. Для этой цели в программе предусмотрена соответствующая методика. При этом сравниваются основные финансовые показатели за прошлый и отчетный периоды, рассчитываются отклонения от базовой величины показателей и выясняется, какие показатели оказали наибольшее влияние на балансовую прибыль. Выручка от реализации продукции и оказания услуг определяется методом начисления в сочетании с кассовым методом: доход признается в тот период, когда заработан, но при условии его вероятности получения, которая

определяется фактом наличия расчета со стороны покупателя.

Выявлен финансовый результат: прибыль в 2022 г. составляла – 151219 сом, а в 2023г. – 224283 сом, что на 73064 сом выше, чем в 2022 году.

После формирования балансовой прибыли предприятие уплачивает налоги в бюджет государства, 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 3.6 - Формирование и распределение прибыли определенные на базе программы “Налоги” на примере ОсОО “Кемин Ресурс Групп” за 2021-2023 гг.

Показатели	2021 год (сом)	2022 год (сом)	2023 год (сом)	Темп роста (сом)		Темп прироста (%)	
				2022 год	2023 год	2022 год	2023 год
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, услуг	360 750	1 074 182	1 291 276	713 432	217094	198	20
Себестоимость услуг	159 917	579 801	753 990	419 883	174 189	263	30
Валовый доход	200 832	494 381	537 286	293 549	42 905	146	9
Расходы периода	187 252	339 009	337 136	150 757	-873	81	0
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	135 81	156 371	200 151	142 790	43780	1 051	28
Доходы и расходы от неоперационной деятельности	2769	(-8933)	18 525	-11 702	27 458	-423	107
Прибыль (убыток) отчетного периода до вычета налогов	16350	147 439	218 676	131 089	71 237	802	48

(Выполнена автором).

Изменения в структуре прибыли отчетного периода, выявленные методом

вертикального анализа, характеризуются данными в таблице 3.7

Таблица 3.7 - Анализ структуры прибыли на примере ОсОО “Кемин Ресурс Групп” за 2021-2023гг.

Показатели	2021 год (сом)	2022 год (сом)	2023 год (сом)	Уд.вес на 2021 (%)	Уд.вес на 2022 (%)	Уд.вес на 2023 (%)
1	2	3	4	5	6	7
Прибыль (убыток) отчетного периода до вычета налогов	16 350	147 439	218 676	100	100	100
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	13 581	156 371	200 151	83	106	92
1	2	3	4	5	6	7
Доходы и расходы от неоперационной деятельности	2 769	(-8933)	18 525	17	-6	8
Чистая прибыль	11 298	119 568	174 511	69	81	80

По данным таблицы 3.7 в отчетном периоде произошли отрицательные изменения в структуре прибыли. Уменьшилась доля прибыли от реализации товаров (продукции, работ, услуг), от прочей реализации. Незначительно уменьшилась также против предшествующего периода доля прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (чистой прибыли). На размер прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, влияют все налоги, уплачиваемые предприятием, независимо от налогооблагаемой базы. Но часть налоговых платежей, таких, как отчисления в пенсионный фонд, фонд медицинского страхования, платежи на социальное страхование, оказывают непосредственное влияние на чистую прибыль – через себестоимость продукции и прибыль от реализации – и являются факторами второго порядка по отношению к чистой прибыли.

Таблица 3.8 - Расчет влияния налога на прибыль на величину чистой прибыли на примере ОсОО “Кемин Ресурс Групп” за 2023 г.

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	217 04
Себестоимость услуг	579 801	753 990	174 189
Валовый доход	494 381	537 286	42 905
Расходы периода	338 009	337 136	-873
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	156 371	200 151	43 780
Доходы и расходы от неоперационной деятельности	(-8933)	18 525	27 458
Прибыль (убыток) отчетного периода до вычета налогов	147 439	218 676	71 237
Ставка налога на прибыль	12%	12%	
Расходы по налогу на прибыль	17 692	26 241	8 549
Чистая прибыль	129 747	192 435	62 688

(Выполнена автором).

На величину чистой прибыли оказывает влияние фактор первого уровня - налогооблагаемая прибыль. На величину налога оказало влияние увеличение налогооблагаемой прибыли в сумме 16 751 сом.

На рассматриваемом предприятии не производились отчисления в резервный фонд, так как резервный фонд не сформирован, поэтому средства на пополнение резервного фонда не направлялись. Из таблицы 28 следует, что сумма чистой прибыли увеличилась в основном за счет роста прибыли от реализации. Но 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. За счет чистой прибыли выплачиваются дивиденды учредителям предприятия.

На данном этапе в компании наблюдается улучшение ее финансового положения: рентабельность увеличивается по всем показателям деятельности. Рассмотрев таблицу 3.9, можно увидеть рентабельность оборота характеризует эффективность предпринимательской деятельности и показывает, сколько

получено прибыли с сом продаж. Рентабельность оборота за последний год увеличилась на 3 и составила 16,94 сом с одного сом продаж.

Показатель рентабельности продукции характеризует эффективность основной деятельности предприятия по производству и реализации продукции, работ, услуг. Данный коэффициент показывает уровень прибыли на один сом затраченных средств и рассчитывается в целом по предприятию. На один сом затраченных средств предприятие получило прибыль в размере 29 сом на один сом затраченных средств.

Таблица 3.9 - Оценка рентабельности и деловой активности на примере ОсОО “Кемин Ресурс Групп” за 2023 г.

Показатели			На начало 2023 года	На конец 2023 года	Изменение за период
Рентабельность оборота			13,726	16,935	3,209
$R_{об} =$	Прибыль	*100%			
	Выручка от реализации				
Рентабельность продукции			25,429	29,002	3,573
$R_{пр} =$	Прибыль	*100%			
	Себестоимость				
Рентабельность всего капитала			30,117	44,008	13,891
$R_k =$	Прибыль	*100%			
	Итог баланса				
Рентабельность внеоборотных активов			31,064	47,168	16,104
$R_{ва} =$	Прибыль	*100%			
	Внеобор-е активы				
Рентабельность собственного капитала			105,281	65,968	-39,312
$R_{ск} =$	Прибыль	*100%			
	Источники соб. ср-в				
Рентабельность перманентного капитала			49,597	65,609	16,011
$R =$	Прибыль	*100%			
	Источники соб. ср-в + долгоср. об.-ва				
Чистая прибыль на 1 сом оборота			0,111	0,135	0,024
ЧП на 1 сом =	Чистая прибыль				
	Выручка от реализации				
Прибыль от реализации на 1 сом оборота			0,471	0,551	0,080
РП на 1 сом =	Прибыль от реал.продукции				
	Выручка от реализации				
Прибыль до налогообложения на 1 сом оборота			0,137	0,169	0,032
П до н/о на 1 сом =	Прибыль до налогообложения				
	Выручка от реализации				

Коэффициент общей оборачиваемости капитала					
K <sub>обк</sub> =	Выручка от реализации		2,178	2,618	0,440
	Итог баланса				
Коэффициент оборачиваемости мобильных средств					
K <sub>омс</sub> =	Выручка от реализации		44,552	53,556	9,004
	Оборотные активы				
Коэффициент оборачиваемости материальных средств					
K <sub>оз</sub> =	Выручка от реализации		2 112,608	2 539,570	426,963
	Запасы и затраты				
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности					
K <sub>одз</sub> =	Выручка от реализации		188,635	226,759	38,124
	Дебиторская задолженность				
Срок оборота дебиторской задолженности					
D <sub>одз</sub> =	365		1,935	1,610	-0,325
	Кодз				
Средний срок оборота дебиторской задолженности			1,772		
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности					
K <sub>окз</sub> =	Выручка от реализации		6,037	7,257	1,220
	Кредиторская задолженность				
Средний срок оборота кредиторской задолженности					
D <sub>окз</sub> =	365		60,464	50,299	-10,166
	Кокз				
Средний срок оборота кредиторской задолженности			55,382		
Фондоотдача основных средств и проч. внеобор. Средств					
ФО=	Выручка от реализации		2,290	2,753	0,463
	ср. вел.осн. ср-в и проч. внеоб-х активов				
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала					
K <sub>ск</sub> =	Выручка от реализации		4,556	5,477	0,921
	Собственный капитал				

(Выполнена на основании программы «Налоги»).

По данным на конец года рентабельность собственного капитала снизилась на 39, это связано с ростом собственного капитала. На каждый сом, вложенный во внеоборотные активы, приходится 0,4717 сом чистой прибыли, что на 0,024 сом выше, чем в предшествующем году.

Долгосрочный кредит в отчетном периоде не используется для формирования внеоборотных активов, что могло бы способствовать

высвобождению собственных средств. Показатель рентабельности перманентного капитала в более широком смысле отражает рентабельность собственных средств предприятия, или, другими словами, средств, вложенных в предприятие на длительный срок. Высокий его показатель, а также его повышение является положительным показателем деятельности компании.

С каждого сом затраченного на производство и реализацию продукции чистая прибыль составила 0,135 сом. Коэффициент общей оборачиваемости капитала изменился незначительно, поэтому на нем можно не акцентировать особого внимания. Положительным моментом можно считать увеличение оборачиваемости оборотных средств, а в частности товарно-материальных запасов и дебиторской задолженности. Увеличение последнего также говорит об улучшении политики работы с дебиторами.

Увеличение оборачиваемости кредиторской задолженности говорит о том, что компания может вовремя отвечать по своим обязательствам.

**Выводы по главе 3:** В первом параграфе выполнен анализ и оценка расчетов по налогам в бюджет и налоговой нагрузки и его влияние на финансовое состояние экономических субъектов топливно-энергетической отрасли Кыргызстана. Налоговая нагрузка - одно из понятий, применяемых для оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние предприятия. Величина налоговой нагрузки зависит от множества факторов - от вида деятельности и формы ее осуществления, налогового режима, организационно-правовой формы предприятия и особенностей налогового учета, закрепленных в учетной политике. Методика расчета позволяет каждому предприятию рассчитать свою налоговую нагрузку, провести анализ ее состояния за ряд лет, а затем сделать прогноз возможных вариантов изменения налоговой нагрузки, добиваясь ее оптимального значения. Методика расчета налоговой нагрузки должна дать предприятию возможность сравнения вариантов и изменения величины налоговой нагрузки через выбор совокупности данных факторов, добиваясь ее оптимального значения. Имея вариант налогового поля, основанный на анализе

данных прошлых лет действующего предприятия, последовательно изменяя значения отдельных факторов в рамках законодательно допустимого предела, можно сравнивать результаты хозяйственной деятельности при разных вариантах налогообложения. Для действующего предприятия анализ данных о налоговой нагрузке за прошедшие годы служит основой для принятия обоснованных управленческих решений в будущем. Наличие налогового поля предприятия позволяет спрогнозировать налоговую нагрузку на финансовый результат и денежные потоки при изменении условий хозяйственной деятельности. 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. Из выполненных расчетов видно, что по состоянию на начало года общество имело долг в сумме 59,6 млн. сомов. В течение года начислено 163,7 млн. сомов, перечислено 131,4 млн. сомов и сальдо на конец года составило 92,6 млн. сомов, из них 69,9 млн. сомов (или 75,5%) приходится на НДС, на налог с продаж приходится 12,9 млн. сомов. Просроченных сумм налога открытое акционерное общество не имеет. Ухудшение финансового состояния предприятия сопровождается «проеданием» собственного капитала и неизбежным «залезанием в долги». Тем самым падает финансовая устойчивость, то есть финансовая независимость предприятия, способность маневрировать собственными средствами, достаточная финансовая обеспеченность бесперебойного процесса деятельности.

Во втором параграфе 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 топливно-энергетической отрасли осуществляют свою производственную и коммерческую деятельность крайне неэффективно. В такой ситуации ощущается необходимость корректировки принципов определения налогов и налогообложения деятельности предприятия. 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 анализа требует 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 объективное 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 2027 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 предприятия, который характеризует конечную годовую сумму налога экономического субъекта, который представляет собой как сумма по всем видам налогов предприятия.

Анализ показывает, что для оптимизации налогового учета наиболее перспективным является метод моделирования, который отражает многосторонние причинные связи между результатами и факторами развития на основе математической обработки данных. Моделирование позволяет учитывать непрерывное и скачкообразное развитие объекта прогноза, давать функциональную, точечную и стохастическую, интервальную оценку разной степени причинной обусловленности переменных объекта прогноза, оно применимо при прогнозировании как устоявшихся, так и начинающих процессов. При этом чрезмерная сложность математического аппарата, необходимость использования современных автоматизированных систем ведения налогового учета и анализа, чрезмерные требования налоговой

службы к ведению налогового учета и анализа. Моделирование в налоговом анализе можно рассматривать как основной прием, позволяющий отражать состояния объектов налоговых процедур в виде последовательных шагов отражения фактов хозяйственной жизни при формировании финансовой отчетности.

Также рассмотрены вопросы совершенствования организации налогового учета и налогового анализа на базе автоматизации расчетов по налогам на прибыль. В качестве средств автоматизации налогового учета и налогового анализа необходимы инструментальные компьютерные системы. Для внедрения и применения автоматизации расчетов по налогам на прибыль необходимы план счетов для налогового учета объектов налогообложения. Наличие единого плана счетов бухгалтерского и налогового учета имеет большое преимущество, т.к. в этом случае можно:

- 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.

Типовой план счетов настраивается разработчиками программы на ведение на соответствующих счетах налогового учета и налогового анализа, кроме того, могут быть предусмотрены и дополнительные разрезы, необходимые для автоматического формирования показателей финансовой отчетности и налоговых деклараций. При создании типового решения учитывается специфика налогового учета и налогового анализа по каждому разделу, отличия в информационном описании разных видов объектов аналитического учета, особенности отражения хозяйственных операций и др.

Такой подход обеспечивает функциональную и частично направленную гибкость, перестройка на реализацию новых функций или перераспределение

функций между модулями достигается простым переключением индивидуального пользовательского интерфейса или изменением перечня включенных в него команд. В системе предусмотрено несколько способов ввода исходной учетной информации (операциями вручную, типовыми операциями или документами), что обеспечивает ей технологическую гибкость. 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 масштабируемость обеспечивается на системном уровне программного комплекса без внесения изменений в описание модели предметной области (конфигурацию системы).

Информационные технологии все больше и больше вторгаются в нашу жизнь, проникают во все процессы (социальные, экономические, политические), подменяя их, помогая им развиваться, являются сопутствующим и одновременно неотъемлемым средством предоставления и анализа информации. Дальнейшее развитие возможностей бухгалтерских информационных систем вызвано необходимостью аналитической обработки учетной информации, накапливаемой в этих системах и используемой руководителями в повседневной деятельности для принятия управленческих решений. 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.

В работе предложена концепция и разработанная на ее базе одна из возможных версий бухгалтерского языка ситуационного моделирования. Его средствами представлены балансовые уравнения по счетам налогового учета, определены алгебраические и эквивалентные им бухгалтерские формы балансовых уравнений для бухгалтерских счетов. Налоговый учет принято

называть языком бизнеса. И это соответствует действительности, так как для формирования первичной учетной информации в налоговом учете используется специальный проблемно-ориентированный язык – язык бухгалтерских проводок, который можно отнести к группе искусственных языков, подобных алгоритмическим языкам, а также формализованным профессиональным языкам, таким, например, как язык нот, шахматных нотаций, азбука Морзе и т.п.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Рассматривая результаты проведенного исследования, можно сделать вывод о том, что поставленные цели и задачи были выполнены. 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. 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.

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.

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». [1.гл.20] 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. 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 включает, 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.

Исследования направленные на разработку моделирования в системе налогового учета показали, что экономическое 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 учета и 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.

#### **Рекомендации автора:**

1. Основопологающее отличие налогового учета от системы бухгалтерского учета как учетной системы заключается в том, что показатели налогового учета отражают реальные финансово-экономические показатели деятельности хозяйствующего субъекта, а также отражает властное предписание государства, в каком порядке должны учитываться доходы и расходы и в каком порядке формировать налогооблагаемую базу. Налоговый учет является учетной системой, необходимой для конкретной цели - определения налогооблагаемой базы в соответствии с налоговым законодательством. Приоритетным пользователем информации налогового учета являются налоговые органы. Функцию налогового учета можно определить как, в первую очередь - финансово-учетная и во вторую очередь - фискально-учетная.

2. Впервые получив терминологическое закрепление по налогу на прибыль организаций, в дальнейшем налоговый учет законодательно выделился как самостоятельная учетная система. Это можно увидеть на примере упрощенной системы налогообложения, при которой налогоплательщики освобождаются от

обязанности ведения бухгалтерского учета, но обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога. При этом налогоплательщики, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобожденные от ведения бухгалтерского учета, в рамках налогового учета не только обобщают информацию, как это было установлено первоначально (по налогу на прибыль организаций), но и осуществляют ее сбор и регистрацию; то есть функции налогового учета расширяются. Налоговый учет законодательно признается самостоятельной учетной системой, которая функционирует вне рамок бухгалтерского учета. В результате налоговый учет, законодательно закрепленный по налогу на прибыль организаций и при упрощенной системе налогообложения, можно определить как учетную систему следующим образом: система сбора, регистрации и обобщения информации для определения налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов, организуемая налогоплательщиком.

3. В нашей практике построения учетных систем основополагающим принципом является ориентация на приоритетного пользователя. В соответствии с этим принципом организуется налоговый учет, так как пользователем налогового учета являются, в первую очередь, налоговые органы, представляющие фискальные интересы государства. Особенностью налогового учета является то, что субъектами ведения налогового учета по ряду налогов являются не только налогоплательщики, но и налоговые агенты.

4. Налоговый учет располагает как первичными документами, установленными правилами бухгалтерского учета, так и своими собственными. Так, документы, подтверждающие обоснованность применения той или иной ставки отдельных налогов, необходимо рассматривать как документы налогового учета, так как они подразумевают ведение отдельного налогового учета по тем или иным операциям. При специальных налоговых режимах к документам налогового учета необходимо отнести документы, подтверждающие право налогоплательщика на применение специального налогового режима.

5. Налоговый учет включает также и учет налоговых вычетов. Налоговые вычеты не влияют на налоговую базу, и исчисление суммы налога является отдельным от налогового учета институтом налогового права. Тем не менее, в связи с особенностями исчисления отдельных налогов, в частности, налога на добавленную стоимость, акцизов и налога на доходы физических лиц, когда необходимо отдельно определить суммы налогового вычета, что требует также ведения первичных документов, применения определенных приемов и методов учета, учет данных для расчета налоговых вычетов также следует относить к институту налогового учета.

6. В настоящее время, по нашему мнению, необходимо понимать налоговый учет 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 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.

7. Налоговый учет включает нормы, которые применяются в процессе регулирования налоговых отношений по всем видам налогов, в частности, нормы, устанавливающие обязанность налогоплательщика или налогового агента определять налоговую базу, документально подтверждать правильность порядка ведения налогового учета. Данные нормы можно определить как "общие нормы налогового учета". Налоговый учет конкретизируется в особенной части налогового права по отдельным видам налогов, которые можно характеризовать как "специальные нормы налогового учета".

8. Институционализация налогового учета и утверждение его приоритетности перед бухгалтерским учетом в фискальных целях выявляют объективную необходимость разделения сфер действия налогового законодательства и учетного законодательства. Это можно реализовать путем исключения из

налогового законодательства обязанности налогоплательщиков предоставлять в налоговые органы финансовую отчетность, предоставив право налоговым органам в случае необходимости затребовать необходимые документы финансовой отчетности.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

### А). Нормативные ссылки

1. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 18 января 2022 года № 77 [Текст] / Норматив.акты Кырг.Респ. – 2022.- №77.
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 Кыргызской Республики от 30 декабря 1998 года №160 «О внесении изменений и дополнений в Закон Кыргызской Республики «О банкротстве (несостоятельности)».
6. Инструкция о представлении финансовой отчетности за 2002 год (утверждена постановлением Госкомиссии КР по стандартам фин. отчетности и аудиту от 31 декабря 2002 года № 36)
7. Инструкция о промежуточной финансовой отчетности (Рекомендована к применению постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 30 декабря 2004 года № 36).
8. Кыргызские стандарты бухгалтерского учета. Бишкек, 1999.
9. Методические рекомендации по переходу на ведение бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (утверждены постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 23 декабря 2002 года № 29).
10. Методические рекомендации по применению МСФО 16 "Основные средства" (рекомендованы к применению постановлением коллегии Госкомиссии при Правительстве КР по стандартам финотчетности и аудиту от 24 июня 2003 года № 11)
11. Методические рекомендации по упрощенной форме ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности для индивидуальных предпринимателей (утверждены постановлением Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 30 декабря 2002 года № 31)
12. «О бухгалтерском учете». Закон Кыргызской Респ/блики от 29 апреля 2002 года №76.

- 13.«О дополнительных мерах по реформированию системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Кыргызской Республике» Постановление Правительства КР от 18 марта 2005 года № 137.
- 14.«О Международных стандартах аудита в Кыргызской Республике» Постановление Правительства КР от 22 апреля 2003 года № 235.
- 15.«О Международных стандартах финансовой отчетности в Кыргызской Республике» Постановление Правительства КР от 28 сентября 2001 года № 593
- 16.«О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в Кыргызской Республике» Указ Президента КР от 3 апреля 2000 года УП № 73.
- 17.«О представлении финансовой отчетности» Постановление Государственного Агентства по финнадзору и отчетности при Правительстве КР от 27 декабря 2006 года № 114.
- 18.«О рекомендации "Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов" и "Методических рекомендаций по его применению"» Постановление Госкомиссии при Правительстве КР по стандартам финотчетности и аудиту от 18 ноября 2002 года № 28.
- 19.«Об аудиторской деятельности» Закон КР от 30 июля 2002 года № 134.
- 20.Об обеспечении реализации Указа Президента Кыргызской Республики "О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в Кыргызской Республике".
- 21.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.
- 22.Положение о документообороте в бухгалтерском учете (утверждено постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 31 декабря 2002 года № 35).
- 23.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).
- 24.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).
- 25.Положение о применении счетов-фактур НДС как бланка строгой отчетности (утверждено приказом Минфина КР от 18 апреля 2003 года № 127-П).

26. Положение о требованиях к формированию финансовой отчетности и представлению информации небанковскими учреждениями, действующими на основании лицензии (свидетельства) Национального банка Кыргызской Республики (утверждено постановлением Правления Нацбанка КР от 27 декабря 2003 года №36/1).
27. Положение о требованиях к формированию финансовой отчетности коммерческих банков Кыргызской Республики (утверждено постановлением Правления Нацбанка КР от 3 декабря 2003 года № 33/2).
28. Положение об обязательной аудиторской проверке всех субъектов рынка ценных бумаг (утверждено постановлением Правительства КР от 10 октября 1995 года №422).
29. Положение по ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Кыргызской Республике (утверждено приказом Минфина КР от 21 апреля 2000 года № 127-П).
30. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ (Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 29.01.2003 №10н, Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг от 29.01.2003 №03-6/пз).
31. Постановление Национальной комиссии по стандартам финансовой отчетности при Президенте Кыргызской Республики от 3.07. 2000г. №01.
32. Постановление Правительства Кыргызской Республики "О мерах по сокращению числа простаивающих, неработающих, а также убыточных и низкорентабельных хозяйствующих субъектов Кыргызской Республики" от 6 января 1999 года №4.
33. Постановление государственной комиссии при Правительстве КР по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 31 декабря 2002г. №36 «О предоставлении финансовой отчетности за 2002 год».
34. Постановление Правительства КР от 22 апреля 2003 года № 236.
35. Правила проведения квалификационного экзамена (аттестации) претендентов на право получения квалификационного сертификата аудитора (утверждены постановлением Госагентства по финнадзору и отчетности при Правительстве КР от 4 октября 2006 года № 92-п).
36. Рекомендация по формированию учетной политики субъектов (утверждена постановлением коллегии Госкомиссии КР по стандартам финотчетности и аудиту от 26 марта 2002 года № 6).
37. Указ Президента Кыргызской Республики от 3 апреля 2000 года УП №73 «О мерах по реформированию системы бухгалтерской и финансовой отчетности в Кыргызской Республике».

## **Б). Труды классиков, монографии, учебники и научные статьи:**

1. Алексеенко, М. М. Взгляды на развитие учения о налоге. Харьков, 1870.
2. Иловайский, С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904.
3. Исаев, А. А. Очерки теории и практики налогов. Ярославль, 1887.
4. Кейнс, Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М. : ЭКСМО, 2007.
5. Маркс, К. Капитал. Т. 4 / К. Маркс, Ф. Энгельс. М. : Изд-во полит. лит., 1955. 638 с.
6. Маршалл, А. Принципы экономической науки. М. : Прогресс, 1993. 594 с.
7. Петти, У. Трактат о налогах и сборах. М. : Ось-89, 1997.
8. Пигу, А. Экономическая теория благосостояния. М. : Прогресс, 1997.
9. Рикардо, Д. Начала политической экономии и налогового обложения: избранное : пер. с англ. / предисл. Л. Н. Клюкина. М. : ЭКСМО, 2008. 960 с. (Антология экономической мысли).
10. Самуэльсон, П. Экономика : пер. с англ. М. : РИНОМ : Лаб. баз.знаний, 1997. 586 с.
11. Де Сисмонди, Ж. С. Новые начала политэкономии, или О богатстве в его отношении к народонаселению. М., 1897. 356 с.
12. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов : пер. с англ. / предисл. В. С. Афанасьева. М. : ЭКСМО, 2007. 960 с. (Антология экономической мысли).
13. Тривус, А. А. Налоги как орудие экономической политики. Баку, 1925.
14. Янжул, И. И. Основные начала финансовой науки. М., 1904.
15. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.08.2015 г.).
16. 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.
17. Викссель К. Лекции по политической экономии / К. Викссель. Ч.1. 1935.
18. Антология экономической классики: В 2т. / Предисловие., сост. И.А. Столяров. - М.: Эконов. - Т. 1. -1993. - 475 с.
19. 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.
20. Барр Р. Политическая экономия: В 2-х тт. - Т.2: Пер. с фр. - М.: Междунар. отношения, 1995. - 752с.

21. Биймырсаева Э.М. Организация стратегического управленческого учета в условиях инновационной экономики [Текст] / Э.М. Биймырсаева, Н. К. Суйналиева, Э. Ю. Хусаинова - М.: «Учет и Контроль» - № 2 - 2022.
22. Биймырсаева, Э.М. Инновационной деятельностью хозяйствующих субъектов Кыргызстана в соответствии с международными стандартами в условиях рынка [Текст] / Э.М. Биймырсаева, Н. К. Суйналиева-Йошкар-Ола.: «Инновационное развитие экономики» -№6 (66)-2021.
23. Биймырсаева, Э.М., Суйналиева Н.К., Хусаинова Э.Ю. Исследование природы государственного регулирования инновационного развития экономики Кыргызской Республики [Текст] / Э.М. Биймырсаева, Н. К. Суйналиева, Э. Ю. Хусаинова - М.: Экономика и управление: проблемы, решения.10. 2020.
24. Шеремет А.Д., Сайфуллин Р.С., Негашев Е. «Методика финансового анализа». – М.: Финансы и статистика, 2004. 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.
25. Исраилов М.И. и др. Бухгалтерский финансовый учет. Учебник для ВУЗов. Бишкек 2011 г. 570 с.
26. Арзыбаев А.А. Организационные и методические основы учета и аудита капитала. Монография. Алма-Ата 2011 г. 164 с.
27. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: Учебник для ВУЗов/ [А.А. Арзыбаев; Т.А. Абдыкаиров; Ж.К. Копобаева и др.]. – Б.: КНУ им.Ж.Баласагына, 2015. - 320 с.
28. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет в кооперативах, малых и арендных предприятиях [Текст]/ Н.П. Кондраков. - М.: 2018., с.417.
29. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет в промышленности [Текст]/ Н.П. Кондраков. - М., Финансы, 2019г.- с.440.
30. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]/ Н.П. Кондраков. - М., ИНФРА-М. – М.: 4-изд, 2008.- с.640.
31. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А.Д. Шеремет. - М.:Изд.3-е. ИНФРА-М, 2017. - 420 с.
32. Шеремет, А.Д. Бухгалтерский учет [Текст] / А.Д. Шеремет. - М. Изд. ИНФРА-М. 6-изд., 2019. - 520 с.
33. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности [Текст] / А.Д. Шеремет. - М.: ИНФРА - М, 2006. - 415с.
34. Шеремет, А.Д. Теория экономического анализа [Текст] / А.Д. Шеремет. – Москва: Изд. ИНФРА-М. М: 6-изд., 2019. - 528 с.

35. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. - М. : ИНФРА-М, 2004. - 237 с.
36. Шеремет, А.Д. Аудит [Текст] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - Москва Изд. ИНФРА-М. -6-изд. , 2018. - 448 с.
37. Аксененко А.Ф., Шеремет А.Д. Нормативный учет и калькулирование фактической себестоимости продукции производственного объединения. – М.: МГУ, 1998.-128с.
38. Карлин Т.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе СААР): Учебник / Т.Р. Карлин, А.Р. Макмин. Пер. с 4 англ. изд. - М.: ИНФРА-М, 1998. - 447 с.
39. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / В.В. Ковалев. - М.: Финансы и статистика, 1996.-429с.
40. 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.
41. Бригкхем Ю., Гепенски Л. Финансовый менеджмент. -М.-1998. с.256
42. Классика экономической мысли / В. Петти, А. Смит, Д. Риккардо и др. - М.: ЭКСМО - Пресс, 2000. - 895 с. - (Антология мысли).
43. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк -Киев: Ника-Центр: Эльга, 1998. - 477 с. -(Б-ка финансового менеджера).
44. Большой бухгалтерский словарь: 10 000 терминов / Авт. и сост. М.Ю. Агафонова, А.Н. Азрилиян, О.М. Азрилиян и др.; Под ред. А. Н. Азрилияна. - М.: Институт мировой экономики, 1999. - 569 с.
45. Экономическая энциклопедия. / Научн. редакционный совет изд-ва "Экономика". Институт экономики РАН. - М.: Экономика, 1999. -1054 с.
46. Энциклопедия рыночного хозяйства. Финансы рыночного хозяйства. – М.: Изд. дом «Экономическая литература», 2002.-480с.
47. Бланк И.А. Финансовая стратегия предприятия. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2004.-720с.
48. 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.
49. Блейк Д., Амант О. Европейский бухгалтерский учет: Справочник. – М.: 1997.-320с.
50. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Омега-Л, 2002. - 528 с.
51. Воропаева М.В. Управленческий учет расходов на продажу в промышленности: дисс.канд.эк.наук. -М., 2004. 162 с.

52. Гетьман В.Г., Терехова В.А., Шнейдман Л.З. Финансовый учет. М.: Финансы и статистика, 2008. - 816 с.
53. Гладких О.П. Нормативное регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов коммерческих организаций: дисс.канд.эк.наук: 08.00.12. Санкт-Петербург, 2002. - 202 с.
54. Горчаков Р. Кризис преодолим // Мебельщик. 2009. - № 2 - 3 (46). - с.82 - 87.
55. Грюнинг Х. ван. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. 3-е изд., обновл. и перераб. / Всемирный банк. М.: Издательство «Весь Мир», 2006. 344 с.
56. Гузей В.А. Анализ и прогнозирование финансовых результатов деятельности коммерческой организации: на примере авиационной отрасли: дисс.канд.эк.наук: 08.00.12. Ростов-на-Дону, 2007. 229 с.
57. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В.Донцова, Н.А.Никифорова. 6-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство «Дело и сервис», 2008. - 368 с.
58. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008. - 148 с.
59. Еленевская Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение управления в системе потребительской кооперации: дисс.д-ра эк.наук: 08.00.12: Казань, 2002. 430 с.
60. Ефремова А.А. Оценка по справедливой стоимости: необходимость и возможность для российского бухгалтерского учета / А.А. Ефремова // Бухгалтерский учет. 2002. - № 18. - с.47 -51.
61. Жарылгасова Б.Т. Методология анализа финансовых результатов деятельности организаций // Аудит и финансовый анализ. 2007. - №5. -с.118- 128.
62. Жданова И.Ф. Русско-английский экономический словарь. М.: Рус.яз., 1999. - 880 с.
63. Иванова Ж.А. Анализ финансовых результатов деятельности предприятия в условиях рыночной экономики: на примере молочной промышленности Республики Бурятия: дисс.канд.эк.наук: 08.00.12. М., 1997.- 194 с.
64. Ковалев В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2002. - № 17. - с.67 - 72.
65. Колесник Н.Ф. Методология и организация учетно-информационного обеспечения управления расходами непромышленного характера: дисс.докт.эк.наук: 08.00.12. Саранск, 2006. - 454 с.
66. Комиссарова И.П. Трансформация учета расходов организации: дисс. докт.эк.наук: 08.00.12. М., 2003. 327 с.
67. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М.: Инфра - М, 2014. - 720 с.

68. Коноваленко С.А. Управленческий учет расходов по организации производства и управлению в сельскохозяйственных предприятиях: дисс. .канд.эконом.наук: 08.00.12. Мичуринск, 2006. - 225 с.
69. Константинов В.А., Гиновкер М.Э., Алимов С.А. Грамотное использование понятий «расходы», «затраты» и «издержки» в формировании основ внутренней учетно-аналитической системы для промышленных предприятий // Управленческий учет. 2014. - №2. - с.4 -13.
70. Кореняко Е.А. Организация учета расходов хозяйствующих субъектов: дисс.канд.эконом.наук: 08.00.12. Липецк, 2005. - 259 с.
71. Кубахов Е.В. Организация бухгалтерского и налогового учета расходов хозяйствующих субъектов: дисс.канд.эконом.наук: 08.00.12. Воронеж, 2003. - 162 с.
72. Кузнецов Ю.Н., Козубов В.И., Волощенко А.Б. Математическое программирование: Учебн.пособие. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Высшая школа. 2014 - 300 с.
73. Вопросы совершенствования действующей отчетности хозяйствующих субъектов // Материалы Международной научно-практической конференции. – Б.: 2006.- 0,5 п.л.
74. Гущина И.Э. Учет факторов хозяйственной деятельности. // Бухгалтерский учет № 23, 2013г. с 28-32
75. Ендовицкий Д.А. Формирование прибыли и анализ показателей прибыли организации. // Экономический анализ: теория и практика №11(26), 2014 с 14-25
76. Карачаровский В. Концентрация капитала и новая экономика. // Экономист №12, 2013 с 14-22
77. Илясов Г.Г. Улучшение финансового состояния предприятия за счет проведения финансового анализа и введения управленческого учета. // Экономический анализ: теория и практика №11(26), 2012 с 62-67
78. Ермакова Н.А. Использование бухгалтерских и управленческих методов в системе бюджетирования. // Экономический анализ: теория и практика №18(33), 2004 с 48-53
79. Маслов Б.Г. Повышение эффективности использования оборотного капитала: материально-производственные запасы. // Управленческий учет №1, 2005 с 30-44
80. Выборова Е.Н. Особенности эффективности принятия управленческих решений. // Экономический анализ: теория и практика №8(41), 2014 с 38
81. Бурцев В.В. Сущность комплексного экономического анализа в современных условиях. // Экономический анализ: теория и практика №8(23), 2014г. с 3-9
82. Власова М.А. Определение целесообразности капитальных вложений в действующее производство. // Экономика и производство №3, 2012 с 21-24

- 83.Бурдюгова О.М., Гриб Р.Б. Учет субсидирования процентов по кредитам. // Бухгалтерский учет №19, 2014г. с 19-23
- 84.Константинов В.А. Организация системы управленческого анализа затрат на предприятиях молочной промышленности. // Управленческий учет №1, 2014г. с 78-88
- 85.О стратегии регулирования бухгалтерского учета в новых условиях хозяйствования // Материалы Международной научно-практической конференции. – Б.: 2014.- 0,4 п.л.
- 86.Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет затрат на производство. // Бухгалтерский учет №19, 2013 с 50-53
- 87.Плотников В. Условия финансового оздоровления предприятий. // Экономист №5, 2014г. с 92-94
- 88.Сатубалдин С.С. К вопросу выбора предпочтительной системы показателей, характеризующих цель деятельности предприятий. // Сборник научных трудов, Алматы №3, 2005 с 16-18
- 89.Скляр Е.Н. и др. Промышленный интегрированный контроллинг как инструмент управления российскими предприятиями. // Экономика и производство №3, 2005 с 9-13
- 90.Сырбу А.Н. и др. Стратегия формирования инвестиционного потенциала для расширения и модернизации производственных мощностей предприятий путем проектного финансирования. // Экономический анализ: теория и практика №12(27), 2004 с 42-44
- 91.Чупров С.В. Анализ нормативов показателей финансовой устойчивости предприятия. // Финансы №2, 2003 с 17
- 92.Экономический анализ, / Л.Т Гиляровская, Г.В. Корнякова, Н.С. Пласкова и др.; Под ред. Л.Т. Гиляровской. - 2-е изд., доп. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.-615 с.
- 93.Экономика фирмы / Под ред. проф. Иващенко Н.П. – М.: ИНФРА-М, 2006.- 528с.
- 94.Энциклопедия рыночного хозяйства. Финансы рыночного хозяйства. – М.: Изд. дом «Экономическая литература», 2002.-480с.
- 95.Экономическая энциклопедия. / Научн. редакционный совет изд-ва "Экономика". Институт экономики РАН. - М.: Экономика, 1999. -1054 с.
- 96.Тавасиев А.М. Основы банковского дела: Учебное пособие для вузов. М.: Маркет ДС, 2014г.. С. 568
- 97.Масленченков Ю.С.Технология и организация работы банка: теория и практика. М. : ЮНИТИ 2004

98. Ключков И.А., Терехов А.Г., Юденков Ю.Н. управленческий учёт в коммерческом банке: Практическое пособие / под ред. С.М. Шапигузова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002
99. Колесников В.И., Кроливецкая Л.П. Банковское дело. – М.: Финансы и статистика, 1999
100. Шуман Б, Цитович Н. Банковское дело: стратегическое руководство. М. : Издательство АО «Консалт банкир», 2004
101. Дружиловская Т.Ю. Признание, оценка и учет запасов по российским и международным стандартам. // Бухгалтерский учет №1, 2006 с 57-62
102. Нурхалиева Д.М. и др. Налоги и налогообложение в РК. – Астана «Сарыарка» 2013г. – 400 с.
103. Миржакыпова С.Т. Развитие бухгалтерского учёта в коммерческих банках в соответствии с МСФО. – Алматы. 2007. – 223 с.
104. Вахрушина М.А. и др. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности. – М.: 2007. – 320 с.
105. Сотникова Л.В. Бухгалтерский учёт и аудит кредитов и займов. – М.: 2000. – 228 с.
106. Кондраков Н. П. Основы финансового анализа / Н П. Кондраков. - М.: Главбух, 1998. - 111 с.
107. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчетность организации / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. - М.: Бух.. учет, 2002. - 282 с. - (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»; Вып.: 1).
108. Суходоева Л.Ф. Анализ стратегии развития предприятий (организаций). // Экономический анализ: теория и практика №22(55), 2005 с 42-45.
109. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2002. -640 с.
110. Култаев, Т.Ч. Экономико-математическая модель задачи оптимального распределения удобрений в крестьянских кооперациях [Текст] / Т.Ч. Култаев. - Вестник ОшГУ: Специальный выпуск. Часть II. - Ош, 2004. –С.138-139.
111. Култаев, Т.Ч., Определение оптимальной урожайности сельскохозяйственных культур по критерию максимума прибыли [Текст] / Т.Ч. Култаев, Г.Т. Маматкадырова. - Труды ИВМиМГ СО РАН, 2016.
112. Кыргызстан – на пути к новой модели социального развития [Текст] / Бишкек: Изд. “Учкун”, 2021.
113. Кыргызстан в цифрах 1991-2019 году: Краткий сборник Бишкек:, 1991-2019гг. [Текст] / Бишкек: изд. “Учкун”, 2020.
114. Кыргызстан в цифрах. Статистический сборник [Текст] / Бишкек: 2021.-327с.

115. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов. Новосибирск: Юридический Центр-Пресс, 2014.-318 с.