

**ФАРҒОНА ПОЛИТЕХНИКА ИНСТИТУТИ ҲУЗУРИДАГИ
ИҚТИСОДИЁТ ФАНЛАРИ БЎЙИЧА ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР
БЕРУВЧИ PhD.03/27.02.2020.I.106.03 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ

ПАШАХОДЖАЕВА ДИЛДОРА ДЖАББОРХОНОВА

Фойда солиғи ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш

08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ**

Фарғона шаҳри – 2021 йил

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси
автореферати мундарижаси**

**Оглавление автореферата диссертации доктора философии (PhD) по
экономическим наукам**

**Content of dissertation abstract of doctor of philosophy (PhD) on
Economical sciences**

Пашаходжаева Дилдора Джабборхоновна

Фойда солиғи ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш 3

Пашаходжаева Дилдора Джабборхоновна

Совершенствование учета и аудита налога на прибыль 27

Pashakhodjaeva Dildora Djabborkhonovna

Improving accounting and auditing of income tax 51

Эълон қилинган ишлар рўйхати

Список опубликованных работ

List of published works 55

**ФАРҒОНА ПОЛИТЕХНИКА ИНСТИТУТИ ҲУЗУРИДАГИ
ИҚТИСОДИЁТ ФАНЛАРИ БЎЙИЧА ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР
БЕРУВЧИ PhD.03/27.02.2020.I.106.03 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ

ПАШАХОДЖАЕВА ДИЛДОРА ДЖАББОРХОНОВА

Фойда солиғи ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш

08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси
АВТОРЕФЕРАТИ**

Фарғона шаҳри – 2021 йил

Фалсафа доктори (Doctor of Philosophy) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида В2017.1.PhD/Iqt42 рақам билан рўйхатга олинган.

Диссертация иши Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институтида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз (резюме)) Илмий Кенгаш веб-саҳифаси (www.ferpi.uz) ва “Ziyonet” Ахборот-таълим портали (www.ziyonet.uz) манзилларига жойлаштирилган.

Илмий раҳбар: **Уразов Комил Бахрамович**
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Расмий оппонентлар: **Дусмуратов Раджапбой Давлетбаевич**
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Нурматов Орифжон Толибжанович
Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори PhD

Етакчи ташкилот: **Тошкент молия институти**

Диссертация ҳимояси Фарғона политехника институти ҳузуридаги PhD.03/27.02.2020.I.106.03 рақамли Илмий кенгашнинг 2021 йил «_____» _____ соат _____ даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 150107, Фарғона шаҳри, Фарғона кўчаси, 86-уй. Тел./ факс: (+99873) 2411206, e-mail: ferpi_info_@edu.uz

Диссертация билан Фарғона политехника институтининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (_____ -рақам билан рўйхатга олинган). Манзил: 150107, Фарғона шаҳри, Фарғона кўчаси, 86-уй, Тел.: (+99873) 2411293

Диссертация автореферати 2021 йил «_____» _____ кунни тарқатилди.
(2021 йил «_____» _____ даги № _____ рақамли реестр баённомаси).

И.Н. Исманов

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

О.Т. Нурматов

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш котиби, иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD)

Д. Кудбиев

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш қошидаги илмий семинар раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

КИРИШ (фалсафа доктори (PhD) диссертацияси аннотацияси)

Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурияти. Жаҳонда давлатлар бюджетини маблағлар билан тўлдириш энг долзарб масала ҳисобланади. Бунда солиқлар, чунончи фойда солиғи муҳим ўрин тутди. Манбаларга кўра, «фойда солиғининг давлат бюджети даромадларини шакллантиришдаги улуши Канадада 10-12 фоизни, Испанияда 8-10 фоизни, Францияда 10 фоизни, Россияда 3,3 фоизни ташкил этади»¹. Маълумки, фойда солиғи корхонанинг ҳисобот даврида оладиган фойдаси ҳажмига тўғридан-тўғри таъсир қиладиган омил ҳисобланади. Шу боис, фойда солиғи ҳисоби бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг муҳим объекти саналади. Дунё давлатларида солиқ солинадиган фойда, солиқ имтиёзлари, фойда солиғи ҳисоби ва ҳисобот шакллари ҳамда аудиторлик таҳлили услубиёти турлича бўлиб, фойда солиғи ҳисоб-китобини амалга ошириш бўйича ягона кўрсаткичлар тизими, меъёрлар шаклланмаган. Бу эса, ўз навбатида, фойда солиғи ҳисоби, солиқ ҳисоботи ва аудитининг халқаро тан олинган умумий принцип ва қоидаларини жорий қилинишини белгилаб бермоқда.

Жаҳон амалиётида олиб борилаётган илмий-тадқиқотларда мамлакатлар иқтисодиётини глобаллашуви, инвестицияларни бир мамлакатдан иккинчи мамлакатга кўчиб ўтиши, трансмиллий компанияларни вужудга келиши ва ривожланиши шароитида фойда солиғи кўрсаткичлари бухгалтерия ҳисоби ҳамда аудит таҳлили услубини такомиллаштиришга катта эътибор қаратилган. Бу борада олиб борилган илмий изланишлар натижасида фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва аудитининг концептуал масалалари, фойда солиғи ҳисоби ва солиқ ҳисоботлари, аудит таҳлилини такомиллаштириш бўйича маълум ютуқларга эришилган. Аммо, фойда солиғи кўрсаткичларини тан олиш, баҳолаш ва уларнинг ҳисобини юритиш, солиқ солинадиган фойдага таъсир қилувчи харажатлар ҳисоби, кечиктирилган солиқ активлари ва мажбуриятлари ҳисоби, фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичларнинг аудит таҳлили масалаларини илмий тадқиқ этишга алоҳида эътибор қаратиш зарурияти юзага келмоқда. Ушбу масалаларни илмий-амалий ечимини топиш мамлакатлар томонидан иқтисодиётга хорижий инвестицияларни кенг миқёсда жалб этишда муҳим аҳамиятга эга.

Ўзбекистонда солиқ юқини камайтириш, солиқлар сони ва ставкаларини оптималлаштириш, фойда солиғи ҳисоб-китоби механизми, солиқ ҳисоботи ҳамда солиқ аудитини такомиллаштириш амалга оширилаётган ислохотларни асосий йўналишларидан бири сифатида қаралмоқда. «Мамлакатда солиқ сиёсатини такомиллаштириш, солиқ маъмуриятчилиги самарадорлигини ошириш, солиқ юқини изчил камайтириш, солиқ тизимини соддалаштириш ва солиқ ҳисоботларини тубдан қисқартириш юзасидан комплекс чора-тадбирлар амалга оширилмоқда»². Бу бўйича солиқ маъмуриятчилигини такомиллаштириш стратегиясида солиқ ҳисоби ва ҳисоботларига оид қатор

¹ <https://www.kommersant.ru/doc/2945195>

² Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 10 июлдаги ПҚ-4389-сон «Солиқ маъмуриятчилигини такомиллаштириш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» ги қарори.

вазифалар белгиланган. Шулар жумласидан «солиқ солинадиган фойда», «чегириладиган харажатлар», «кечиктирилган солиқ активлари», «кечиктирилган солиқ мажбуриятлари» каби кўрсаткичларни молиявий ҳисоб ва ҳисоботда акс эттиришнинг амалдаги тартиби молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари меъёрларига мослаштириш, солиқ кўрсаткичларини аудиторлик текширувидан ўтказиш услубиётини яратиш вазифалари қўйилган. Шу жиҳатдан бугунги кунда фойда солиғи ҳисоби ва солиқ ҳисоботи ҳамда аудиторлик таҳлилни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари бўйича алоҳида илмий тадқиқот ишларини олиб бориш талаб этилмоқда.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сон «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида», 2018 йил 29 июндаги ПФ-5468-сон «Ўзбекистон Республикасининг Солиқ сиёсатини такомиллаштириш концепцияси тўғрисида»ги фармонлари, 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида», 2020 йил 24 февралда ПҚ-4611-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорлари, шунингдек мазкур соҳага тегишли бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга мазкур диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги. Мазкур диссертация тадқиқоти республика фан ва технологиялари ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишига мувофиқ бажарилган.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Фойда, унга бевосита боғлиқ бўлган фойда солиғи кўрсаткичларининг долзарб масалалари А.В.Ваҳобов ва А.С.Жўраев, Ш.Гатаулин, И.Завалишина, Ж.Зайналов, Т.Тошмуродов, Қ.Яхёев ва бошқа олимлар¹ томонидан чоп қилинган ишларда тадқиқ этилган.

Фойда солиғи ҳисоби ва аудитининг методологик масалалари хорижлик олимлар М.М.Богданова, John Graham, Jana Raedy, Douglas Shackelford В.Я.Кожинов, А.А.Савин, В.И.Подольскийлар² қаламига тегишли дарсликлар, ўқув қўлланмалар ва илмий мақолаларида ёритилган.

¹ А.В.Ваҳобов, А.С.Жўраев Солиқлар ва солиққа тортиш.- Т.: Шарқ, 2009; Ш.Гатаулин. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Т., Государственный налоговый комитет, 1996.; И.А.Завалишина. Налоги : теория и практика .- Т.: “Мир экономики и права”, 2004 год; Ж.Р.Зайналов, С.С.Алиева, З.О.Ахроров ва бошқ. Солиқ ва солиққа тортиш. – Самарқанд:”Зарафшон”, 2019.-430 бет; Т.Тошмуродов Солиқ назарияси ва тизими.-Т.:”Билим”, 2004 йил 112– бет; Қ.Яхёев Солиққа тортиш назарияси ва амалиёти.-Т.: Фан ва технологиялар маркази, 2003. -247 б

² М.М.Богданова Аудит налогообложения: Учебное пособие. – И.П.Барнаул, И.А.Колмогоров, 2014. - 137 с; John Graham, Jana Raedy, Douglas Shackelford. Research in accounting for income taxes Working Paper 15665 <http://www.nber.org/papers/w15665> National bureau of economic research 1050 Massachusetts Avenue Cambridge, MA 02138 January 2010.-p.125; В.Я.Кожинов Бухгалтерский учет и налоговый учет: управления прибылью. -

Фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва аудитининг айрим назарий ва методологик жиҳатлари, мамлакатимиз олимларидан Р.Д.Дусмуратов, А.К.Ибрагимов, И.Н.Исманов, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, М.Б.Колонов, Д.К.Кудбиев, Ҳ.Н.Мусаев, А.Х.Пардаев, З.А.Пардаева, М.Қ.Пардаев, С.Н.Ташназаров, К.Б.Уразов, Б.А.Хасанов, З.Н.Қурбанов, К.Р.Ҳотамов ва бошқа олимлар¹ қаламига мансуб монографиялар, дарсликлар, ўқув қўлланмалар ва илмий мақолаларда ёритилган.

Бироқ, республикада фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш бўйича махсус тадқиқотлар олиб борилмаган. Чоп этилган ишларда фойда солиғи кўрсаткичларининг яхлит тизими ишлаб чиқилмаган, жумладан улар бўйича ҳисоб ва ҳисоботда ахборотларни тизимли шакллантириш масалалари, фойда солиғи кўрсаткичларини аудит текширувидан ўтказиш ҳамда аудит услуги ва услугиётини такомиллаштириш масалалари етарли даражада тадқиқ қилинмаган.

Юқоридаги муаммоларнинг мавжудлиги, уларни ҳал этишнинг илмий-амалий жиҳатдан аҳамиятга моликлиги фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришга қаратилган мазкур тадқиқотнинг мақсад ва вазифаларини белгилашга асос бўлди.

Диссертация тадқиқотининг диссертация бажарилган олий таълим муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Мазкур диссертация тадқиқоти Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институтининг илмий-тадқиқот ишлари режасига мувофиқ «Иқтисодиётдаги чуқур таркибий ўзгаришлар шароитида хизмат кўрсатиш соҳаси субъектларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш» мавзуси доирасида бажарилган.

Тадқиқотнинг мақсади фойда солиғи ҳисоби ва аудитини

М.: Изд. «Экзамен», 2005; А.А.Савин, В.И.Подольский. Аудит: учебник для академического бакалавриата. 5-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2017. — 455 с.

¹Р.Д.Дусмуратов. Аудиторлик фаолияти: назария, услугиёт ва амалиёт. Монография.-Т.: Молия, 2007; А.К.Ибрагимов., А.А.Каримов. Хориж сармоялари бухгалтерия ҳисоби.-Т.:“Ўзбекистон”, 1999. -143 б.; И.Н.Исманов. Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш масалалари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация иши. Тошкент, 2009 й.; Б.И.Исроилов. Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. – Т.:Ўзбекистон, 2006; А.А.Каримов, Ф.Р.Исломов, А.З. Авлакулов. Бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. - Т.: Шарқ, 2004. -591 б.; Н.Ф.Каримов. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услугиётини такомиллаштириш муаммолари: Дис. автореф. ... иқт. фан. д-ри. – Т.: 2007.; М.Б.Колонов. Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш (автотранспорт корхоналари мисолида). Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Тошкент.: ТМИ, 2019; Д.К.Кудбиев. Учет и анализ основных фондов в торговле в новых условиях хозяйствования: диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук Москва – 1991 г; Ҳ.Н.Мусаев. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003; А.Х.Пардаев, З.А.Пардаева. Бошқарув ҳисоби. Дарслик.-Т.:“Иқтисод-Молия”, 2019 й.-538 бет; М.Қ.Пардаев. Иқтисодий таҳил назарияси. Муаммоли маъруза матни. - Самарқанд, СамИСИ, 2006, 163-бет.; С.Н.Ташназаров. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. Дарслик – Т. “Иқтисод-Молия”, 2019; К.Б.Уразов. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005; К.Б.Уразов. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлар. Т.: “Фан ва технология, 2019; Б.А.Хасанов, А.А.Хошимов. Бошқарув ҳисоби. Дарслик. - Т.: Янги нашр, 2011. - 312 б.; З.Н.Қурбанов. Солиқлар ҳисоби ва аудитининг назарий ва методологик асослари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати –Т.: БМА, 2008., З.Н.Қурбанов. Солиқ ҳисоби. Монография.- Т. , “Фан”, 2006; З.Н.Қурбанов. Солиқ аудити.Ўқув қўлланма. – Т.: Фан ва технология,2007.; К.Р. Ҳотамов Билвосита солиқлар ҳисоби ва таҳлилини такомиллаштириш. Монография. –Т.: Молия, 2016 й. -168 б.

такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Тадқиқотнинг вазифалари қуйидагилардан иборат:

халқаро стандартлар ва илғор хорижий тажрибаларга таяниб, фойда солиғи кўрсаткичлари таърифи ҳамда таснифий асосларини ишлаб чиқиш;

фойда солиғига таъсир қилувчи харажатлар, кечиктирилган солиқ активлари, кечиктирилган солиқ мажбуриятлари ҳисобини юритишга мўлжалланган счётлар тизимини тавсия этиш;

фойда солиғи бўйича имтиёзлар ва улардан фойдаланиш ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талаблари асосида такомиллаштириш;

илғор хорижий тажрибалар ва халқаро стандартлар талабларини тадқиқ қилиш асосида фойда солиғининг ҳисоб-китоблари ҳамда солиқ ҳисоботи шакллариининг такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқиш;

умумий аудитнинг алоҳида объекти сифатида фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг назарий ва ташкилий асосларини такомиллаштириш;

фойда солиғи кўрсаткичларининг солиқ аудити услубиётини шакллантириш ва такомиллаштириш бўйича илмий-амалий тавсиялар ишлаб чиқиш.

Тадқиқотнинг объекти сифатида «Ўздонмахсулот» акциядорлик жамияти ҳамда «Ўзкимёсаноат» акциядорлик жамияти таркибига кирувчи корхоналар олинган.

Тадқиқотнинг предмети фойда солиғи ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришда вужудга келадиган иқтисодий муносабатлар ҳисобланади.

Тадқиқотнинг усуллари. Диссертацияда тизимли таҳлил, умумлаштириш, гуруҳлаш, кузатиш, таҳлилнинг мантиқий ва таққослама усуллари, абстракт-мантиқий фикрлаш, қиёсий таҳлил, корреляцион-регрессион таҳлил каби усуллардан фойдаланилган.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагилардан иборат:

ҳисоб сиёсатига 9811-«Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта қўшиладиган харажатлар», 3212-«Кечиктирилган солиқ активлари», 6251-«Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари» ишчи счётларни киритиш асосида фойда солиғининг аналитик (таҳлилий) ҳисоби такомиллаштирилган;

солиқ солинадиган базани белгилаш ва фойда солиғини ҳисоб-китоб қилиш тартиби солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган ўтган йиллар зарари, инвестицияга йўналтириладиган маблағлар, инвестициявий чегирмаларни киритиш орқали аниқлаштирилган;

фойда солиғи ҳисоботининг таркибий тузилиши ва ахборот имконияти алоҳида ҳамда консолидациялашган молиявий ҳолат, даромадлар, фойда, зарарлар тўғрисидаги маълумотларни киритиш асосида такомиллаштирилган;

солиқ имтиёзлари ҳисобига корхона ихтиёрида қолдириладиган фойда солиғи суммасидан мақсадли фойдаланишда йўл қўйилган тафовутлар бўйича асос келтирмаган ёки асосномалар етарли эмас, деб топилганда

юқори даражадаги таваккалчилик (солиқ хавфи) тоифасига мансуб бўлган солиқ тўловчилар тоифасига киритиш ҳамда мажбурий солиқ аудитидан ўтказиш таклиф этилган.

Тадқиқотнинг амалий натижаси қуйидагилардан иборат:

халқаро ва миллий тажрибаларга асосланган ҳолда «фойда солиғи кўрсаткичлари»га иқтисодий тушунча сифатида таъриф берилган, ушбу кўрсаткичларнинг ҳисоб ва аудитда муҳим аҳамият касб этувчи мезонлари бўйича таснифи ишлаб чиқилган;

корхоналар ҳисоб тизимида фойда солиғи бўйича кечиктирилган солиқ активлари, кечиктирилган солиқ мажбуриятлари ва солиқ имтиёзлари тўғрисида ахборотларни шакллантириш таклиф этилган;

фойда солиғи ҳисоб-китоби шаклини жами даромадлар, харажатлар, солиқ имтиёзлари турлари, ҳисобот (солиқ) даври учун солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган инвестицияга йўналтирилган маблағлар суммаси ҳисоб-китоби тўғрисидаги маълумотларни ўзида акс эттирувчи алоҳида илова шакллари ишлаб чиқилган;

юридик шахсларнинг солиқларини ҳисоблаб чиқиш учун зарур бўлган кўрсаткичларни киритиш асосида солиқ ҳисоботи шакллари молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқлаштирилган;

солиқлар аудити комплекси таркибида фойда солиғи кўрсаткичларини аудиторлик текшируви ва таҳлилидан ўтказиш тартиблари такомиллаштирилган.

Тадқиқот натижаларининг ишончлилиги амалга оширилган ёндашув, усуллар ва назарий маълумотларнинг расмий манбалардан олинганлиги, «Ўздонмахсулот» акциядорлик компанияси таркибига кирувчи «Самарқанддонмахсулотлари» акциядорлик жамияти, «Ўзкимёсаноат» акциядорлик жамияти таркибида «Самарқандкимё» акциядорлик жамиятларининг молиявий ҳисоботлари маълумотларига асосланганлиги билан белгиланади.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти. Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти ишлаб чиқилган таклифлар фойда солиғи ҳисоби ва аудитининг концептуал асосларини такомиллаштириш ҳамда солиқ ҳисоби ва солиқ аудитини такомиллаштиришга қаратилган илмий-тадқиқотларни амалга оширишда фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти ишлаб чиқилган таклиф ва тавсиялардан корхона фойда солиғини ҳисобга олиш, таҳлил қилиш ва аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида қўлланиладиган усулларни тизимлаштириш ва асослаш, фойда солиғи кўрсаткичларини шакллантириш, уларни ҳисоботда ишончли акс эттириш, бошқарув маълумотларини шакллантириш, ҳамда фойда солиғи таҳлили ва аудитига оид услубий қўлланмаларни ишлаб чиқишда фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши. Фойда солиғи ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш бўйича ишлиб чиқилган илмий натижалар асосида:

ҳисоб сиёсатиغا 9811-«Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта кўшиладиган харажатлар», 3212-«Кечиктирилган солиқ активлари», 6251-«Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари» ишчи счётларни киритиш асосида фойда солиғининг аналитик (таҳлилий) ҳисоби такомиллаштириш бўйича таклифи «Самарқанддонмахсулотлари» акциядорлик жамияти ҳисоб сиёсатида ўз аксини топган («Самарқанддонмахсулотлари» акциядорлик жамиятининг 2020 йил 01 декабрдаги №514/3-02-сон маълумотномаси). Натижада, корхонада фойда солиғи ҳисобини аниқ юритилишига эришилган ва солиқ имтиёзларидан фойдаланиш бўйича самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш учун ахборот бериш имкониятлари кенгайтирилган;

солиқ солинадиган базани белгилаш ва фойда солиғини ҳисоб-китоб қилиш тартиби солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган ўтган йиллар зарари, инвестицияга йўналтириладиган маблағлар, инвестициявий чегирмаларни киритиш орқали аниқлаштириш бўйича таклифи Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 28 январдаги 2020-03-сон «Солиқ ҳисоботининг шакллари тасдиқлаш тўғрисида»ги қарорига (Адлия Вазирлиги томонидан 2020 йил 24 февралда 3221-сон билан рўйхатга олинган) киритилган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 9 декабрдаги 18/2-38811-сон маълумотномаси). Мазкур тавсияларнинг амалиётга жорий этилиши фойда солиғи ҳисоб-китобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талабларига мувофиқлаштириш бўйича республикамизда белгиланган чора-тадбирлар самарадорлигини оширишга хизмат қилган;

фойда солиғи ҳисоботининг таркибий тузилиши ва ахборот имконияти алоҳида ҳамда консолидациялашган молиявий ҳолат, даромадлар, фойда, зарарлар тўғрисидаги маълумотларни киритиш асосида такомиллаштириш бўйича таклифи Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 30 сентябрдаги 2020-38-сон ««Солиқ ҳисоботининг шакллари тасдиқлаш тўғрисида»ги қарорига кўшимчалар киритиш ҳақида»ги қароридан ўз аксини топган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 9 декабрдаги 18/2-38811-сон маълумотномаси). Ушбу таклифларнинг амалиётга жорий этилиши натижасида солиқ ҳисоботлари маълумотларининг ишончлилиги, тўлиқлиги ва объективлигини оширишга эришилган;

солиқ имтиёзлари ҳисобига корхона ихтиёрида қолдириладиган фойда солиғи суммасидан мақсадли фойдаланишда йўл кўйилган тафовутлар бўйича асос келтирмаган ёки асосномалар етарли эмас, деб топилганда юқори даражадаги таваккалчилик (солиқ хавфи) тоифасига мансуб бўлган солиқ тўловчилар тоифасига киритиш ҳамда мажбурий солиқ аудитидан ўтказиш бўйича таклифи Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 18 майдаги 2020-17-сон «Солиқ аудитини ўтказиш тўғрисидаги Низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги қароридан ўз аксини топган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2020 йил 9 декабрдаги 18/2-38811-сон маълумотномаси). Мазкур таклифни амалиётга

жорий этилиши солиқ имтиёзлари ҳисобига корхона ихтиёрида қолдириладиган маблағлардан мақсадли фойдаланиш масъулиятини оширишга хизмат қилган.

Тадқиқот натижаларининг апробацияси. Ушбу тадқиқот натижалари 2 та республика ва 3 та халқаро илмий-амалий анжуманларда муҳокамадан ўтказилган.

Натижаларнинг эълон қилинганлиги. Диссертация мавзуси бўйича жами 14 та илмий иш, жумладан, 1 та журналда мақола, 1 та илмий-услубий тавсия, Ўзбекистон Республикаси Олий аттестация комиссиясининг докторлик диссертациялари асосий илмий натижаларини чоп этиш тавсия этилган илмий нашрларда 7 та илмий мақола, бундан 1 таси хорижий журналда нашр этилган.

Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми. Диссертация кириш, учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан ташкил топган. Диссертация ҳажми 148 бетни ташкил этади.

ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

Кириш қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва зарурияти асосланган, унинг мақсади, вазифалари, объекти ва предмети белгилаб олинган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган, илмий янгилиги ва амалий натижалари баён қилинган, олинган натижаларнинг илмий-амалий аҳамияти очиб берилган, тадқиқот натижаларини амалиётга жорий қилиш, нашр этилган ишлар ва диссертациянинг таркибий тузилишига доир маълумотлар келтириб ўтилган.

Диссертациянинг «**Иқтисодийни модернизациялаш шароитида фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва аудитининг концептуал масалалари**» номли биринчи бобида фойда солиғи кўрсаткичлари, уларни таснифлаш ва тавсифлаш асослари, фойда солиғи кўрсаткичлари бухгалтерия ҳисобининг моделлари ва асосий тамойиллари, фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг концептуал масалалари тадқиқ қилинган.

Республикада корхоналар томонидан бюджетга тўланаётган фойда солиғи суммаси, ушбу солиқнинг жами бевосита солиқлар суммасидаги ҳиссаси йилдан-йилга ошиб бормоқда (1-жадвалга қarang).

1-жадвал

2016-2020 йилларда Ўзбекистон Республикасида бюджетга тўланган фойда солиғига доир маълумотлар¹

№	Кўрсаткичлар	Йиллар				
		2016	2017	2018	2019	2020
1	Фойда солиғи суммаси, млрд.сўм	1215,1	1475,5	3502,2	16360,6	22058,7
2	Бевосита солиқлардаги ҳиссаси, %	12,3	12,8	22,4	51,6	54,4
3	Солиқ ставкаси, %	7,5	7,5	14	12	15

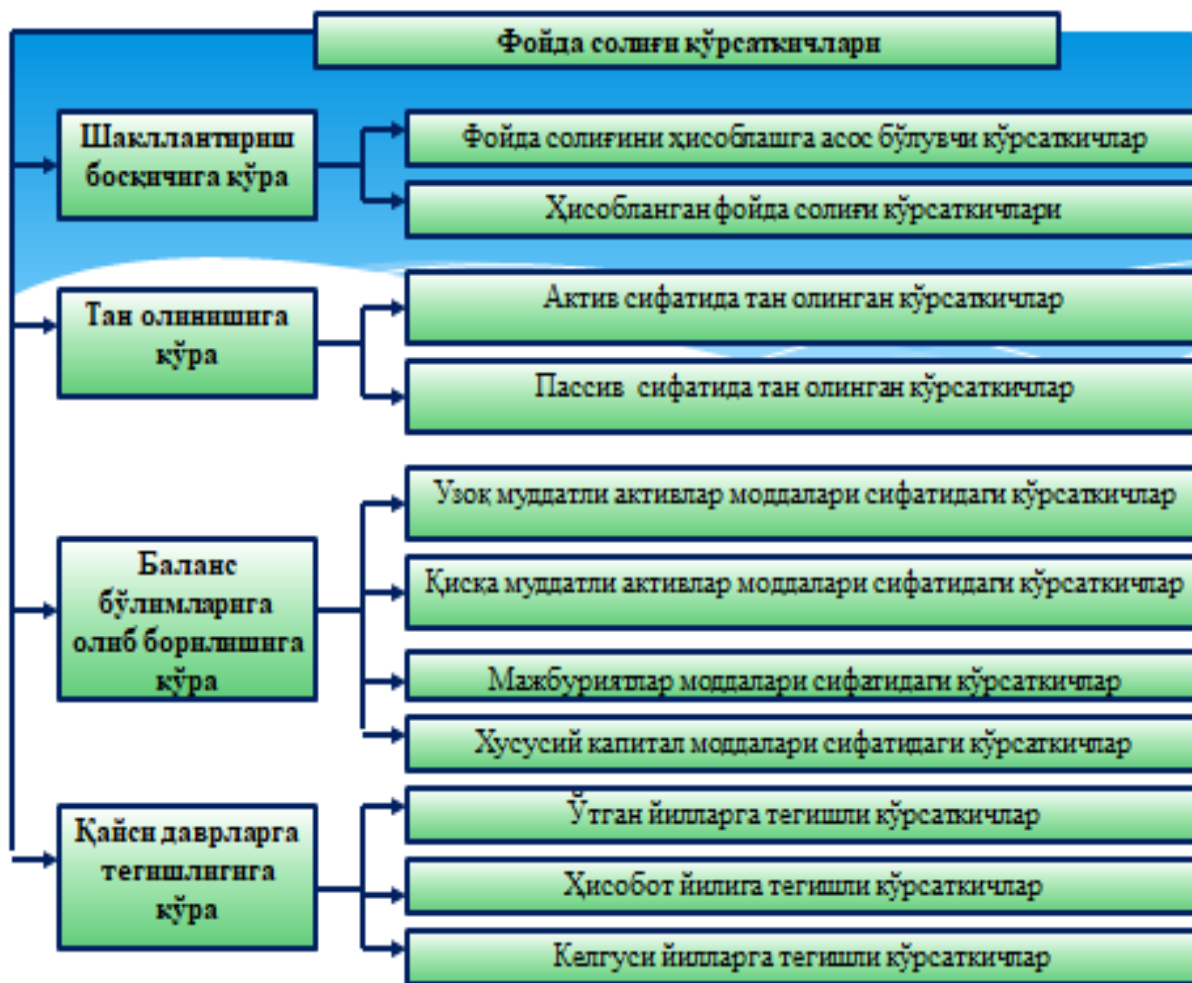
¹ Ўзбекистон Республикаси ДСҚ ҳамда ПК-4555-сон 30.12.2019 маълумотлари асосида муаллиф томонидан ҳисоб-китоб қилинди.

Фойданинг солиққа тортилиши ва ундан «фойда солиғи» номли махсус солиқнинг ундирилиши ушбу солиққа бевосита алоқадор бўлган ҳамда уни миқдор ва сифат жиҳатдан ифодаловчи кўрсаткичларни вужудга келишига олиб келди. Бу кўрсаткичларнинг айримлари фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлса, бошқалари бевосита ушбу солиқни ҳисобланиши, тўланиши, корхона ихтиёрида қолдирилиши ва бошқа жиҳатларини ифодалайди. Айнан ушбу жиҳатлар, фикримизча, фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи ҳамда ушбу солиқнинг кейинги тақдирини ифодаловчи кўрсаткичларни биргаликда олганда яхлит номдаги «фойда солиғи кўрсаткичлари», деб аташга асос бўлади. Диссертация ишида, халқаро ва миллий тажрибаларга асосланган ҳолда «фойда солиғи кўрсаткичлари»га иқтисодий тушунча сифатида қуйидагича таъриф берилди: «Фойда солиғи кўрсаткичлари – бу фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи, шунингдек, унга доир ҳисобланган миқдор ва нисбий кўрсаткичлар мажмуасидир».

Дунё мамлакатлари ўртасида интеграция ва инвестиция жараёнларининг глобаллашуви фойда солиғи кўрсаткичларининг яхлит тизимини яратишни, чунончи мазкур кўрсаткичларни барча мамлакатларда умумтан олинган мезонлар асосида таснифлаш, бир хилда номлаш, уларни яхлит методологик тартибларда аниқлашни зарурат қилиб қўймоқда. Тадқиқотлар натижасида фойда солиғига доир кўрсаткичларни тизимлаш негизига уларни шакллантириш босқичлари, актив ёки пассив сифатида тан олиниши, бухгалтерия баланси бўлимлари ва молиявий ҳисоботнинг бошқа шаклларига, шунингдек турли ҳисобот даврларига тегишлилиги каби мезонларни олиш мақсадга мувофиқ, деб топилди. Ушбу мезонлар бўйича диссертация ишида фойда солиғи кўрсаткичларини қуйидагича таснифлаш тавсия этилди (1-расмга қаранг).

Фойда солиғи кўрсаткичлари ахборот бериш ва назорат қилишнинг асосий воситалари бўлган бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг энг муҳим объектларидан ҳисобланади. Дунё миқёсида бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг солиқ мақсадларига бўйсиндирилган (Континентал), солиқ мақсадларига бўйсиндирилмаган (Англо-саксония) ҳамда аралаш (Жанубий Америка) моделлари, мос равишда, уларнинг тамойиллари шакллантирилган. Хусусан, бизнинг республикамиз ҳисоб ва аудитнинг мазмунан аралаш моделига хос бўлган тизимларини ривожлантириш йўлидан бормоқда. Президентимизнинг 2020 йил 24 февралдаги «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПҚ-4611-сон қарорига асосан 2021 йилдан бошлаб республикамиз корхоналарининг босқичма-босқич умумтан олинган МХХСларга ўтишлари, 2020 йил 1 январдан кучга кирган янги тахрирдаги Солиқ кодексига асосан махсус солиқ аудитини жорий этилганлиги бунинг ёрқин исботидир.

Фойда солиғининг муҳим аҳамиятга моликлиги, унга доир доимий равишда мавжуд бўладиган ахборот rischi ва аудиторлик rischi даражасини пасайтириш зарурати ва бошқа жиҳатлар ушбу солиқ аудитига махсус ёндашишни тақозо этади.



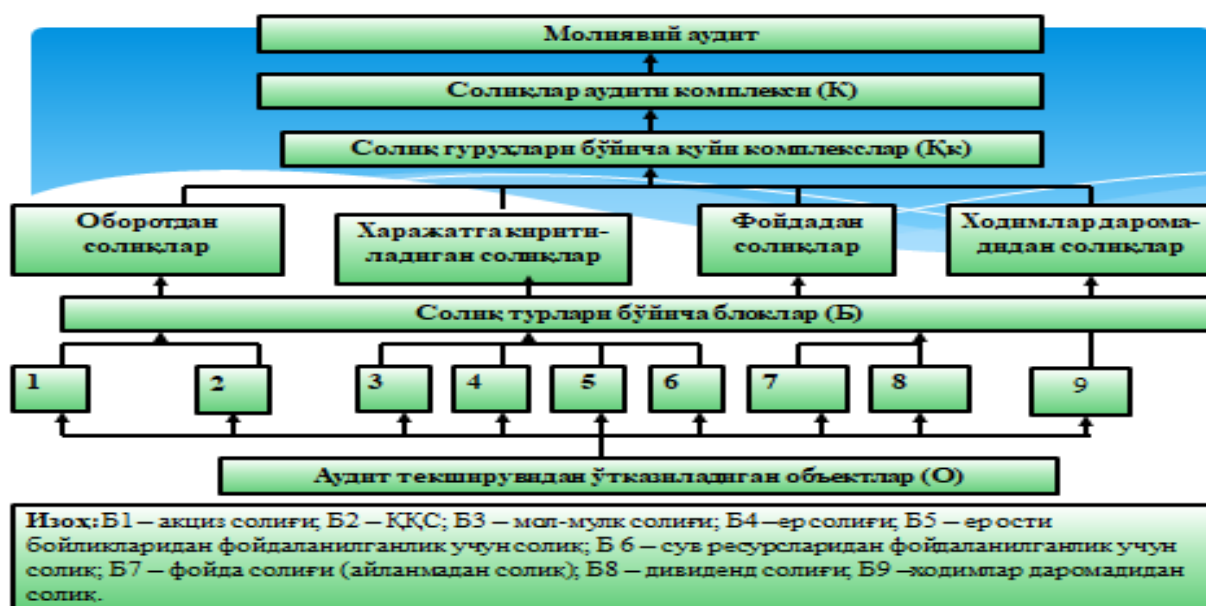
1-расм. Фойда солиғи кўрсаткичларини таснифлаш асослари¹

Чунончи, фойда солиғи аудитининг мақоми, мақсади, вазифалари, объектлари, режаси, дастури, текширишга ажратилган вақт, уни ўтказувчи аудиторларнинг профессионал билим даражаси, тузилган шартномада мижоз ва аудиторлик ташкилоти ўртасида аудиторлик рискени келишилган даражасини ҳар иккала томонни қониқтирадиган оптимал миқдорда белгилаш кабилар ҳозирги куннинг энг долзарб масалаларидир.

Ушбу талаб ва хусусиятлардан келиб чиқиб, тадқиқотлар натижасида солиқ аудитига яхлит молиявий аудит таркибидаги махсус комплекс (К) сифатида қараш мақсадга мувофиқ, деб топилди. Ушбу комплексни алоҳида солиқ гуруҳлари, гуруҳларга кирувчи солиқ турлари, солиқ турлари таркибида аудит текширувидан ўтказиладиган кўрсаткичлар (объектлар)га қараб махсус қуйи комплекслар (Қк), блоклар (Б) ва алоҳида объектларга (О) ажратиш тавсия этилди (2-расмга қаранг).

Тадқиқотчи томондан тавсия этилган солиқ аудити комплексида фойда солиғи кўрсаткичлари махсус Б7 блогига ажратилди, ушбу блок таркибида эса аудит текширувидан ўтказиладиган аниқ объектлар (саволлар) белгиланди, улар аудитини тизимли кетма-кетликда амалга оширишга имкон берувчи дастаклари, яъни аудит режаси ва дастури ишлаб чиқилди.

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси



2-расм. Солиқ аудити комплексининг таркибий тузилмаси¹

Диссертациянинг иккинчи боби «Иқтисодийни модернизациялаш шароитида фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва солиқ ҳисоботини такомиллаштириш» деб номланган бўлиб, унда фойда солиғига таъсир қилувчи харажатлар ҳисобининг муаммолари ва уларнинг ечимлари, фойда солиғи бўйича кечиктирилган солиқ активлари, кечиктирилган солиқ мажбуриятлари, фойда солиғи бўйича имтиёзлар ҳисоби ва уларни молиявий ҳисоботда акс эттириш тартибларини такомиллаштириш масалалари тадқиқ қилинган.

Амалдаги 21-сон БҲМС республикаимиз солиқ қонунчилигида харажатларни таснифлаш, улар тўғрисидаги ахборотларни тизимли шакллантириш асосида ҳам корхоналар, ҳам давлат манфаатларини кафолатлаш тамойили ижросини таъминлашга бевосита имконият бермайди. Харажатларни фойда солиғига таъсирини аниқлаш учун харажатлар сўғларидан фойда солиғи базасига қайта қўшиладиган харажатлар маълумотларни териб олиш ва қайта ҳисоб-китоб қилиш усули асосида аниқланади. Ушбу усул, одатда, фойда солиғи базасига қайта қўшиладиган харажатлар бўйича ахборот рискинни ошишига, яъни шакллантирилган ахборотда хатоликка йўл қўйиш эҳтимолининг ошишига олиб келади.

Тадқиқотлар натижасида бухгалтерия ҳисобини таъсирчан кучга эга бўлган бошқарув воситага айлантириш мақсадида фойда солиғи суммасига таъсир қилувчи харажатларни алоҳида акс эттирувчи ва улар тўғрисидаги ахборотларни тизимли шакллантиришга имкон берувчи 9811-«Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта қўшиладиган харажатлар», 3212-«Кечиктирилган солиқ активлари», 6251-«Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари» ишчи сўғларни корхоналар ҳисоб сиёсатида киритиш тавсия этилди, шунингдек уларни юритиш тартиблари «Самарқанддонмахсулотлари» материаллари асосида кўрсатиб берилди (2-жадвалга қаранг).

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

2-жадвал

**Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта қўшиладиган харажатлар,
кечиктирилган солиқ активлари ва кечиктирилган солиқ
мажбуриятларини акс эттирувчи сётларни юритиш тартиблари¹**

(минг сўм)

№	Операция мазмуни	Дебет	Кредит	Сумма *
1.	Ҳисобланган фойда солиғи суммасига:	9811-«Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта қўшиладиган харажатлар»	6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарз (турлари бўйича)»	430649.2
2.	Кечиктирилган солиқ активига ёки фойда солиғи бўйича кечиктирилган харажатлар суммасига:	3212-«Кечиктирилган солиқ активлари»	6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарз (турлари бўйича)»	8328.6
3	Кечиктирилган солиқ активи ёки фойда солиғи бўйича кечиктирилган харажатлар бюджетга тўланадиган фойда солиғини камайтиришга олиб борилган суммасига:	6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарз (турлари бўйича)»	3212-«Кечиктирилган солиқ активлари»	8328.6
4	Ҳисобланган фойда солиғи суммасига:	9811-«Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта қўшиладиган харажатлар»	6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарз (турлари бўйича)»	1986101.5
5	Фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар суммасига:	9811-«Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта қўшиладиган харажатлар»	6251-«Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари»	6276
6	Фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар суммаси бюджетга тўланадиган солиқ суммасини кўпайтиришга олиб борилган суммасига:	6251-«Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари»	6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарз (турлари бўйича)»	6276

* Изоҳ: Суммаларга асос 3-жадвалда келтирилган.

«Фойда солиғи ҳисоб-китоби» шаклида «солиқ базасига доимий равишда қўшиладиган фарқлар», «солиқ базасига вақтинчалик қўшиладиган фарқлар» ва «солиқ базасидан вақтинчалик чегириладиган фарқлар» алоҳида каторларда кўрсатилса-да, бироқ уларга тузатилган фойда суммасига тегишли фойда солиғи суммалари алоҳида-алоҳида аниқланмайди. Ушбу кўрсаткичлар асосида фақат бюджетга тўланадиган фойда солиғи суммаси аниқланади ва бу сумма, мос равишда, ҳисобланган фойда солиғи сифатида тан олинади. Ҳисобланган ва бюджетга тўланадиган фойда солиқлари ўртасида фарқ махсус аниқланмаганлиги туфайли, мос равишда, ҳисоб-

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

китобда «кечиктирилган солиқ активлари» ва «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» кўрсаткичлари фойда солиғи ҳисоб-китобида махсус қаторларда акс эттирилмайди.

Хорижий мамлакатлар тажрибасида солиққа тортиш мақсадида солиққа қадар бўлган фойда суммаси, дастлаб «доимий фарқлар»га, кейин эса, «вақтинчалик фарқлар»га тузатилади. «Доимий фарқлар» эътиборга олинган ҳолда тузатилган фойдадан ҳисобланган фойда солиғи суммаси «фойда солиғи бўйича харажатлар» кўрсаткичи сифатида тан олинади ва шу номдаги счётада акс эттирилади. Шундан сўнг, «вақтинчалик фарқлар» эътиборга олинган ҳолда тузатилган фойда топилиб, бюджетга тўланадиган фойда солиғи суммаси аниқланади ва бу сумма «бюджетга тўланадиган фойда солиғи» счётида акс эттирилади. Фойда солиғига доир ушбу иккита кўрсаткич ўртасидаги фарқ суммаси «кечиктирилган солиқ активлари» ёки «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» сифатида тан олинади. Бунда, агар иккинчи кўрсаткич, яъни «бюджетга тўланадиган фойда солиғи» кўрсаткичи биринчи кўрсаткичдан, яъни «фойда солиғи бўйича харажатлар» кўрсаткичидан катта бўлса, топилган фарқ суммаси «кечиктирилган солиқ активлари» деб тан олинади. Агар, иккинчи кўрсаткич «бюджетга тўланадиган фойда солиғи» кўрсаткичи биринчи кўрсаткичдан, яъни «фойда солиғи бўйича харажатлар» кўрсаткичидан кичик бўлса, топилган фарқ суммаси «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» деб тан олинади. Демак, «кечиктирилган солиқ активлари» фақат ҳисобот даврида белгиланган меъёрлардан ёки тартиб-қоидалардан ортиқ миқдордаги харажатларга йўл қўйилганлиги сабабли шу ҳисобот даврида бюджетга фойда солиғи кўп тўланганлигини билдиради. Бироқ, ушбу кўп тўланган фойда суммаси ҳисобот даврида фойда солиғи бўйича харажатларни оширмайди, аксинча келгуси даврлар харажатига олиб борилади ва, мос равишда, «кечиктирилган солиқ активлари» сифатида балансда акс эттирилади. Келгусида ўтган ҳисобот даврида меъёрлардан ёки тартиб-қоидалардан ортиқ миқдордаги харажатлар камайтирилганда, мос равишда «кечиктирилган солиқ активлари» миқдоридаги сумма бюджетга тўланадиган фойда солиғини камайтиришга олиб борилади.

«Фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» фақат ҳисобот даврида белгиланган меъёрлардан ёки тартиб-қоидалардан кам миқдордаги харажатларга йўл қўйилганлиги сабабли шу ҳисобот даврида бюджетга, мос равишда, фойда солиғини кам тўланишини билдиради. Бироқ, ушбу кам тўланган фойда суммаси ҳисобот даврида кечиктирилган мажбуриятга олиб борилади ва фойда солиғи бўйича харажатларни оширади, мос равишда корхонанинг ҳисобот давридаги соф фойдасини камайтиради. Фойда солиғи бўйича харажатларга олиб борилган сумма «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» сифатида тан олиниб балансда акс эттирилади. Келгусида ўтган ҳисобот даврида меъёрлардан ёки тартиб-қоидалардан кам миқдордаги харажатлар кўшимча ҳисобланганда, мос равишда, «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» миқдоридаги сумма бюджетга тўланадиган фойда солиғини кўпайтиришга олиб борилади.

Халқаро таълимотда вақтинчалик фарқларнинг кўпайиш ёки камайиш томонга ўзгариши сабабли фойда солиғининг ҳисобланадиган ва тўланадиган суммалари ўртасидаги фарқ вақтинчалик солиқ самараси сифатида тан олинади. Бундай вақтинчалик солиқ самараси ҳисобот йилида вақтинчалик фарқларни белгиланган меъёрлар ва тартиб-қоидалардан ортиқча сарфига йўл қўйилганда бюджетга, мос равишда, фойда солиғини кўшимча тўлашда намоён бўлади. Вақтинчалик фарқларни белгиланган меъёрлар ва тартиб-қоидалардан кам миқдорда сарфига йўл қўйилганда вақтинчалик солиқ самараси фойда солиғини шу ҳисобот даврида кам тўланишига, бироқ тежалган фойда солиғини кечиктирилган мажбуриятлар сифатида тан олишда намоён бўлади.

Халқаро амалиётда фойда солиғини ҳисоб-китоб қилишда махсус «фойда солиғига тузатишлар» жадвали тузилади. Ушбу ҳисоботнинг аҳамияти шундаки, унда фойда солиғи ҳамда у бўйича «кечиктирилган солиқ активлари» ва «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» кўрсаткичларининг аниқ ҳисоб-китоби ўз аксини топади. Диссертацияда «фойда солиғига тузатишлар» жадвалини миллий компанияларда қўллаш имкониятлари «Самарқанддонмахсулотлари» АЖ материаллари мисолида кўрсатиб берилди (3-жадвалга қаранг).

3-жадвал

«Самарқанддонмахсулотлари» АЖда 2018-2019 йилларда фойда солиғи ҳамда «кечиктирилган солиқ активлари» ва «фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар» кўрсаткичларининг ҳисоб-китоби¹ (минг сўмда)

№	Кўрсаткичлар	2018 йил	2019 йил
1	Солиқ тўлагунга қадар фойда	4612872	13947810
2	Солиқ тўлагунга қадар фойдани фойда солиғи базасидан чегирилмайдиган доимий фарқлар суммасига тузатилиши	1539259	2603036
3	Тузатилган солиқ тўлагунга қадар фойда (1қ+2қ)	6152131	16550846
4	Солиқ солинадиган фойдани камайтириш (ўтган давр зарари)	3076065.5	0
5	Солиқ солинадиган база	3076065.5	16550846
6	Солиқ ставкаси,%	14	12
7	Фойда солиғи бўйича харажатлар (5қ*6қ/100%)	430649.2	1986101.5
8	Солиқ тўлагунга қадар фойдани чегирилмайдиган вақтинчалик фарқлар суммасига тузатиш:	59490	52300
8.1	Кўпайиш томонига	59490	-
8.2	Камайиш томонига	-	52300
9	Солиққа тортиладиган фойда (5қ + 8.1 - 8.2)	3135555.5	16498546
10	Солиқ ставкаси,%	14	12
11	Тўланадиган фойда солиғи суммаси (9қ*10қ/100%)	438977.8	1979825.5
12	Вақтинчалик фарқлар бўйича кечиктирилган солиқ активлари (11қ-7қ)	8328.6	-
13	Фойда солиғи бўйича кечиктирилган мажбуриятлар (11қ-7қ)	-	6276

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

3-жадвалдан кўришиб турибдики, 2018 йилда корхонанинг доимий фарқлар эътиборга олинган ҳолда топилган фойдасидан ҳисобланган фойда солиғи бўйича харажатлари жами 430649.2 минг сўмни ташкил этган. Шу йилда 59490 минг сўмлик кўшимча вақтинчалик фарқлар юз берганлиги сабабли бюджетга тўланадиган фойда солиғи суммаси 438977.8 минг сўмдан иборат бўлган. Фойда солиғи ушбу суммаларининг фарқи бўлган 8328.6 минг сўм (438977.8-430649.2) айнан вақтинчалик фарқлар бўйича «кечиктирилган солиқ активлари»ни ташкил этади. Ҳисоб-китобдан кўришиб турибдики, 2019 йилда корхонанинг доимий фарқлари эътиборга олинган ҳолда тузатилган фойдасидан ҳисобланган фойда солиғи суммаси 1986101.5 минг сўмни ташкил этган. Бироқ, корхонада ҳисобот йилида вақтинчалик фарқларда 52300 минг сўм миқдорида камайиш юз берганлиги учун ушбу суммага тузатилган фойдадан бюджетга тўланадиган фойда солиғи суммаси 1979825.5 минг сўмдан иборат бўлган. Ҳисобланган ва тўланадиган фойда солиғи суммалари ўртасидаги 6276 минг сўм (1979825.5 -1986101.5) айнан фойда солиғи бўйича муддати кечиктирилган мажбуриятлар суммасини билдиради. Ушбу ҳисоб-китоблар бухгалтерия ҳисобида 2018 ва 2019 йилларда биз томонимиздан тавсия этилган счётларда тегишли бухгалтерия ёзувларини беришга асос бўлади (2-жадвалга қаранг).

Фойда солиғи бўйича имтиёزلарни мақсадли ва мақсадсиз имтиёзлар сифатида эътироф этилишини қайта кўриб чиқиш зарур. Чунки, ҳеч қандай имтиёз мақсадсиз бўлиши мумкин эмас. Ҳаттоки, «мақсадли вазифаларни бажариш учун йўналтириш назарда тутилмаган ҳолда берилган имтиёзлар» асл мазмун-моҳиятига кўра тадбиркорлик фаолияти ва уни юритувчиларни қўллаб-қувватлаш учун давлат томонидан берилаётган ёрдам ҳисобланади. Шу боис ҳам, «мақсадли вазифаларни бажариш учун йўналтириш назарда тутилмаган ҳолда берилган имтиёзлар»ни худди «мақсадли вазифаларни бажариш учун йўналтириш шарти билан берилган имтиёзлар» сингари корхона балансига олиш тартибини ўрнатиш мақсадга мувофиқ. Бунинг учун амалдаги балансдан ташқари 013 «Вақтинчалик солиқ имтиёзлари» счётини бекор қилиш, мос равишда, уларнинг тизимли ҳисобини юритиш учун 8800 «Мақсадли тушумлар ҳисоби учун мўлжалланган счётлар» таркибида махсус 8850 «Мақсадли вазифаларни бажариш учун йўналтириш назарда тутилмаган ҳолда берилган солиқ имтиёзлари» счётини назарда тутиш лозим.

Тадқиқот ишида солиқ солинадиган базани белгилаш ва фойда солиғини ҳисоб-китоб қилиш тартиби солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган ўтган йиллар зарари, инвестицияга йўналтириладиган маблағлар, инвестициявий чегирмаларни ўзида акс эттирадиган иловаларини киритиш орқали фойда солиғи ҳисоб-китобини такомиллаштириш таклиф этилган (4-жадвалга қаранг).

Янги таҳрирдаги Солиқ Кодексининг 333-моддаси (зарарларни келгусига ўтказиш)га мувофиқ, солиқ тўловчи зарарни ушбу зарар кўрилган солиқ давридан кейинги ўн йил мобайнида келгусига ўтказишни амалга оширишга ҳақлилиги ва ўтказилаётган зарарнинг ҳар бир кейинги солиқ даврида ҳисобга олинадиган жами суммаси ушбу бўлимга мувофиқ ҳисоблаб

чиқарилган жорий солиқ даври солиқ базасининг 60 фоизидан ошиб кетиши мумкин эмаслиги ҳамда солиқ базаси олдинги солиқ даврида (даврларида) кўрилган зарар суммасига фақат жорий солиқ даврининг якунлари бўйича камайтирилиши мумкинлиги белгиланган.

4-жадвал

Фойда солиғи бўйича ҳисоб-китобларга таклиф этилган иловалар¹

Кўрсаткичлар	Сатр коди
Жами даромадлар (Ҳисоб-китобнинг 1-илоvasи 010-сатри – 110-сатри – 121-сатри)	010
Чегириладиган харажатлар (Ҳисоб-китобнинг 2-илоvasи 010-сатри 3 ва 4 устунлари айирмаси) – (Ҳисоб-китобнинг 5-илоvasи 060-сатри)	020
Имтиёзлар – жами (Ҳисоб-китобнинг 3-илоvasи 030-сатри)	040
Инвестициявий чегирма ҳисоб-китоби (Ҳисоб-китобнинг 5-илоvasи)	060
Ҳисобот даври учун солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган, инвестицияга йўналтирилган маблағлар суммаси ҳисоб-китоби (Ҳисоб-китобнинг 4 - илова)	
Жорий солиқ давридаги солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган ўтган йиллар зарари суммасининг ҳисоб-китоби (Ҳисоб-китобнинг 7-илоvasи)	

Бу ўз навбатида, 2020 йилдан олдинги даврларда зарар билан чиққан корхоналарни зарарларини жорий солиқ даври солиқ базасининг 50 фоизидан ошмаган суммага чегириб, ҳисоб-китоб қилишни ва 2020 йилдан агар корхона зарар билан чиқса, жорий солиқ даври солиқ базасининг 60 фоизидан ошмаган суммага чегириб ҳисоб-китоб қилишини тақозо этади. Амалдаги фойда солиғи ҳисоб-китоби бирдан 2 даврни кўриш ва ҳисобга олиш имконини бермайди, шу сабабли жорий солиқ давридаги солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган ўтган йиллар зарари суммаси ҳисоб-китобини 2 та даврни ҳам ўзида акс эттирувчи илова шакли таклиф этилди.

Корхоналарда амалга оширилаётган модернизациялашни давлат томонидан қўллаб-қувватлашнинг муҳим йўналишларидан бири - бу уларга инвестициявий чегирмалар бериш ҳисобланади. Республикамизнинг янги таҳрирдаги Солиқ Кодексига чегириладиган харажатлар таркибида 308-моддаси «Инвестициявий чегирма»нинг киритилиши, ушбу кўрсаткич бўйича яна битта иловани фойда солиғи бўйича ҳисобот шаклига киритишни тақозо этади. Ишда ушбу имтиёзларни ўзида ифода этувчи илова шакли таклиф этилди.

Тавсия этилган иловаларнинг таркибий тузилиши диссертация ишида келтирилган ҳамда Давлат солиқ кўмитаси томонидан 2020 йил 1 январдан амалиётга жорий этилган «Фойда солиғи бўйича ҳисоб-китоблар»ида ўз аксини топган.

Бундан ташқари молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтган юридик шахсларнинг солиқларини ҳисоблаб чиқиш учун зарур бўлган кўрсаткичлар бўйича солиқ ҳисоботи шакллари такомиллаштирилди. Унга мувофиқ, МҲХСларига ўтган юридик шахслар томонидан тақдим этиладиган алоҳида ва консолидациялашган молиявий ҳолат тўғрисида ва умумлашган

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

даромадлар тўғрисидаги маълумотлар шакллари таклиф этилди. Ушбу шаклда фойда солиғи билан боғлиқ маълумотларни жами солиқ мажбуриятларидан ажратган ҳолда акс эттириш ҳамда кечиктирилган солиқ активлари ва кечиктирилган солиқ мажбуриятларини акс эттириш таклифлари ишлаб чиқилди (5-жадвалга қаранг).

5-жадвал

МХХСларига ўтган юридик шахслар томонидан тақдим этиладиган фойда солиғига оид бўлган кўрсаткичларнинг акс эттирилиши¹

А. Алоҳида молиявий ҳолат тўғрисидаги маълумотда

Кўрсаткичлар номи	Сатр коди
Узоқ муддатли активлар	
Кечиктирилган солиқ активлари	080
Узоқ муддатли мажбуриятлар	
Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари	310
Жорий мажбуриятлар	
Солиқ мажбуриятлари (фойда солиғидан ташқари)	370
Фойда солиғи бўйича мажбуриятлар	380

Б. Алоҳида умумлашган даромадлар тўғрисидаги маълумотда

Кўрсаткичлар номи	Сатр коди
Соф тушум (сатр.020+030+040+050)	010
Сотилган маҳсулот (товар, хизмат)ларнинг таннарни	060
Ялпи фойда (010-060)	070
Бошқа операцион даромадлар	080
Сотиш харажатлари	090
Маъмурий харажатлар	100
Бошқа операцион харажатлар	110
Операцион фойда (сатр.070+080-090-100-110)	120
Қадрсизланиш бўйича зарар (140+150+160)	130
Дивидендлар тарзидаги даромадлар	170
Валюта курсидан фойда ва зарарлар	180
Фоиз тарзидаги даромадлар	190
Фоиз тарзидаги харажатлар	200
Молиявий ижарадан даромадлар	210
Бошқа даромад ва харажатлар	230
Фойда/зарар (сатр. 120+130+170+/-180+190-200+210-220+/-230)	240
Фойда солиғи	250
Фойдадан бошқа солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар	260
Соф фойда/зарар (сатр. 240-250-260)	

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтган консолидациялашган ҳисобот шаклини тузадиган юридик шахслар томонидан тақдим этиладиган молиявий ҳолат тўғрисидаги ва умумлашган даромадлар тўғрисидаги маълумотларда фойда солиғи бўйича кўрсаткичларини киритиш таклифи 6-жадвалда келтирилди.

Ушбу маълумотномаларнинг шакллари диссертацияда келтирилган ҳамда Давлат солиқ қўмитаси томонидан 2021 йил 1 январдан амалиётга жорий этилган «Фойда солиғи бўйича солиқ ҳисоботи шакллари»да ўз аксини топган.

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

МҲХСларига ўтган консолидациялашган ҳисобот шаклини тузадиган юридик шахслар томонидан тақдим этиладиган фойда солиғига оид бўлган кўрсаткичларнинг акс эттирилиши¹

А. Консолидациялашган молиявий ҳолат тўғрисидаги маълумотда

Кўрсаткичлар номи	Сатр коди
Узоқ муддатли активлар	
Кечиктирилган солиқ активлари	070
Узоқ муддатли мажбуриятлар	
Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари	310
Жорий мажбуриятлар	
Солиқ мажбуриятлари (фойда солиғидан ташқари)	370
Фойда солиғи бўйича мажбуриятлар	380

Б. Консолидациялашган умумлашган даромадлар тўғрисидаги маълумотда

Кўрсаткичлар номи	Сатр коди
Соф тушум (сатр.020+030+040+050)	010
Сотилган маҳсулот (товар, хизмат)ларнинг таннари	060
Ялли фойда (010-060)	070
Бошқа операцион даромадлар	080
Сотиш харажатлари	090
Маъмурий харажатлар	100
Операцион фойда (сатр.070+080-090-100)	110
Қадрсизланиш бўйича зарар (130+140+150)	120
Солиққа тортиладиган фойда/зарар (сатр. 120+130+170+/-180+190-200+210-220+/-230)	230
Фойда солиғи	240

Диссертация ишининг «**Фойда солиғи кўрсаткичлари аудиторлик таҳлили методикаси**» номли учинчи боби аудиторлик таҳлилининг моҳияти, турлари ва уларнинг фойда солиғи кўрсаткичларини баҳолашда тутган ўрнини кўрсатиш ҳамда фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи ва фойда солиғи бўйича ҳисобланган кўрсаткичларнинг аудиторлик таҳлилини ўтказишнинг услубий масалаларига бағишланган.

Фойда солиғи кўрсаткичлари реаллигини таъминлашнинг муҳим дастакларидан бири бўлиб аудиторлик таҳлили ҳисобланади. Тадқиқотларимиз натижасида аудиторлик таҳлилини аудиторлик текширувларига асосланган ва унга асосланмасдан ўтказиладиган аудиторлик таҳлилига ажратиш мақсадга мувофиқ, деб топилди.

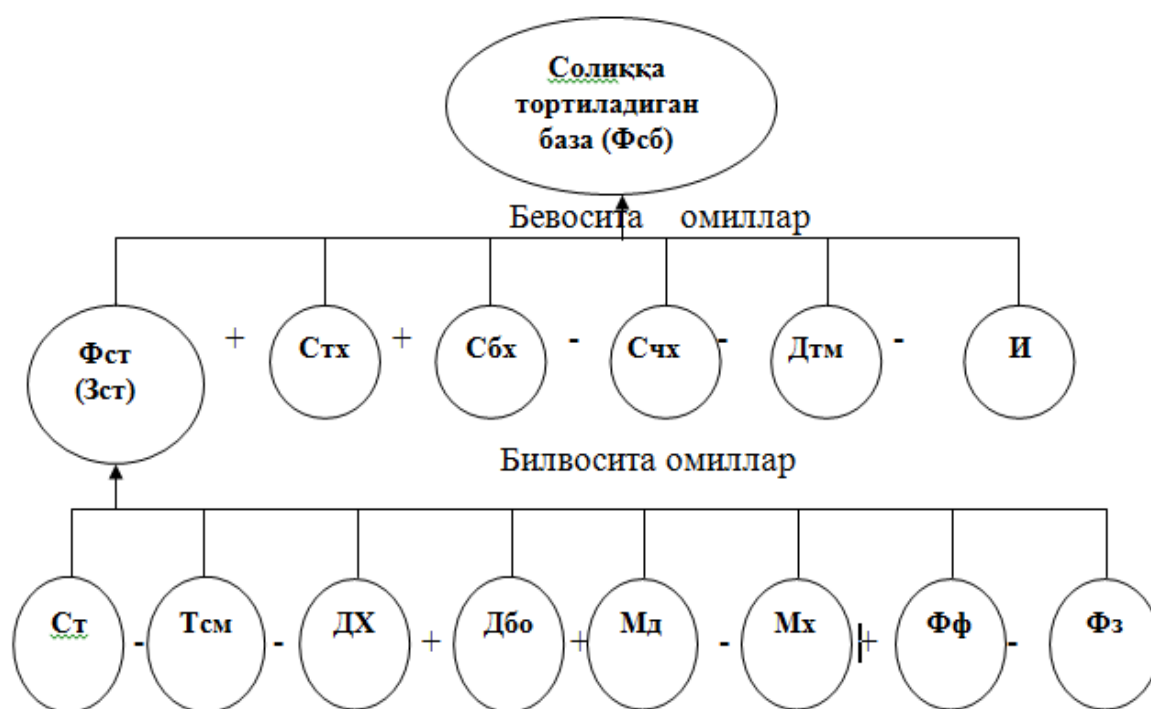
Аудиторлик текширувларига асосланган таҳлил – бу аудиторлик ташкилотлари томонидан шартномалар асосида корхоналарга уларда юз берган операциялар, жараёнлар ва фаолият турларини, шунингдек, уларни миқдор ва сифат жиҳатдан тавсифловчи кўрсаткичлар ҳаққонийлигини текшириш, тизимлаш, гуруҳлаш, жамлаш ва баҳо бериш билан боғлиқ муолажалар мажмуасидан иборат.

Аудиторлик текширувларига асосланмаган таҳлил – бу аудиторлик ташкилотлари томонидан шартномалар асосида корхоналарга уларда юз

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

берган операциялар, жараёнлар ва фаолият турларини, шунингдек, уларни миқдор ва сифат жиҳатдан тавсифловчи кўрсаткичларни тақдим этилган ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари ҳаққонийлигини текширмасдан тизимлаш, гуруҳлаш, жамлаш ва баҳо бериш билан боғлиқ муолажалар мажмуасидан иборат.

Фойда солиғини ҳисоблашга асос бўлувчи кўрсаткичлар аудиторлик таҳлилининг пировард натижаси бўлиб солиққа тортиладиган база суммасининг тўғри ҳисоб-китоб қилинганлигини таъминлаш ҳисобланади. Солиққа тортиладиган база (Фсб)нинг реаллигини таъминлаш учун жами 14 та омилларнинг (шулардан 6 та бевосита ва 8 та билвосита таъсир қилувчи омиллар) ҳисоб ва ҳисоботда реал акс эттирилганлигини таҳлил қилиб чиқиш лозим (3-расмга қаранг).



Бу ерда: **Фст** – солиқ тўлангунга қадар фойда; **Стх** – солиқ солиш базасига қайта қўшиладиган харажатлар; **Сбх** – ҳисобот даврида солиқ базасидан чегирилмайдиган, лекин келгусида чегирилиб бориладиган харажатлар; **Счх** – солиқ базасидан ҳисобот даврида чегириладиган харажатлар; **Дтм** – тўлов манбаида солиқ олинган даромадлар (олинган дивидендлар, фойзалар); **И** – имтиёзлар; **Ст** – сотишдан тушган соф тушум; **Тсм** – сотилган маҳсулотларнинг таннархи; **ДХ** – давр харажатлари; **Дбо** – бошқа операция даромадлари; **Мд** – молиявий фаолият даромадлари; **Мх** – молиявий фаолият харажатлари; **Фф** – фавқулудда фойда; **Фз** – фавқулудда зарарлар.

3-расм. Фойда солиғига тортиладиган базага таъсир кўрсатувчи бевосита ва билвосита омиллар¹.

Фойда солиғига тортиладиган базага бевосита ва билвосита таъсир қилувчи барча омиллар реаллиги таҳлилни қуйидаги кетма-кетликда ўтказилишини мақсадга мувофиқ деб ҳисобланди:

¹ Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси асосида муаллиф ишланмаси

Биринчидан, ушбу омилларни ифодаловчи кўрсаткичларнинг корхонада «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»да ҳамда «Фойда солиғи ҳисоб-китоби»да кўрсатилган суммаларига ҳисоб регистрларида, яъни журнал-ордерлар ва бош китобда акс эттирилган маълумотлар асосида текшириб чиқилиши лозим. Бу аудиторларга «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»да ҳамда «Фойда солиғи ҳисоб-китоби»да кўрсатилган суммаларнинг жорий ҳисоб маълумотлари билан ўзаро уйғунлигига ишонч ҳосил қилишига ёки улар ўртасида мувофиқлик мавжуд эмаслигини аниқлашга имкон беради.

Иккинчидан, солиққа тортиладиган базага бевосита ва билвосита таъсир кўрсатадиган ҳар бир омил бўйича тўпланган маълумотлар таҳлили асосида улардаги хатоликлар аниқланади, яъни ушбу кўрсаткичлар бўйича кўпайтирилиши ёки камайтирилиши лозим бўлган суммалар исботланади.

Учинчидан, солиққа тортиладиган базага бевосита ва билвосита таъсир кўрсатадиган ҳар бир омил бўйича корхонанинг «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»да ҳамда «Фойда солиғи ҳисоб-китоби»да кўрсатилган суммаларга тузатишлар киритилади.

Тўртинчидан, шу асосда солиққа тортиладиган базага бевосита ва билвосита таъсир кўрсатадиган ҳар бир омил бўйича унинг ҳақиқий миқдорини ифодаловчи суммалар аниқланади ҳамда тасдиқланади.

Юқоридаги кетма-кетликларда бажариладиган таҳлилий муолажалар натижалари тегишли жадваллар кўринишида расмийлаштирилиши лозим. Диссертацияда солиққа тортиладиган базани реаллигини аниқлашда бажариладиган муолажалар натижаларини ифодаловчи таҳлилий жадваллар тавсия этилди ва улардан фойдаланиш йўллари кўрсатиб берилди.

Фойда солиғи бўйича ҳисобланган кўрсаткичларнинг аудиторлик таҳлилининг энг асосий натижалари бўлиб қуйидагилар ҳисобланади: фойда солиғи суммасининг ҳаққонийлигини таъминлаш; фойда солиғининг ўзгаришига таъсир қилувчи омилларни аниқлаш ва улар таъсир кучини, яъни операцион ричаг даражасини динамик ва статик жиҳатдан баҳолаш; фойда солиғи бўйича дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг ҳисоб ва ҳисоботда тўғри акс эттирилганлигини аниқлаш; кечиктирилган солиқ активлари ва кечиктирилган солиқ мажбуриятларини тўғри ҳисоб-китоб қилинганлигини аниқлаш; мақсадли ишлатиш учун корхона ихтиёрида қолдириладиган фойда солиғи суммасидан мақсадли фойдаланишда йўл қўйилган четланишларни аниқлаш; аниқланган тафовутлар бўйича асос келтирмаган ёки тақдим қилинган асосномалар етарли эмас деб топилган юқори даражадаги таваккалчилик (солиқ хавфи) тоифасига мансуб бўлган солиқ тўловчиларда солиқ аудитини ўтказиш лозимлигини аниқлаш. Ишда фойда солиғи бўйича ҳисобланадиган ушбу кўрсаткичлар аудиторлик таҳлили тартиби ишлаб чиқилди. Фойда солиқ суммаси ўзгаришига алоҳида олинган омилларнинг таъсир кучи даражасини аниқлаш услуги «Самарқанддонмахсулотлари» АЖ мисолида кўрсатиб берилди (7-жадвалга қаранг).

«Самарқанддонмахсулотлари» АЖда 2018-2019 йилларда фойда солиғи суммасига бевосита ва билвосита таъсир қилувчи омиллар таъсир кучидаги ўзгаришлар¹

№	Кўрсаткичлар	Ўлчов бирлиги	2018 йилда	2019 йилда	Фарқ, (+,-)
1	Солиққа тортиладиган база	Минг сўм	1775072	1356963	-418109
2.	Фойда солиғи суммаси	Минг сўм	133130,4	101772,4	-31358
3	Солиққа тортиладиган базанинг фойда солиғи суммасига таъсир кучи (1к.2к)	марга	13,3	13,3	0
4	Шундан солиққа тортиладиган база элементларининг таъсир кучи		+8,9	+14,0	+5,1
4.1	Солиққа тортиладиган базага қайта қўшиладиган харажатларнинг таъсир кучи	марга	+9,3	+15,1	5,8
4.2	Олинган дивиденд ва фоизларнинг таъсир кучи	марга	-0,4	-1,1	-0,7
4.3	Солиқ имтиёзларининг таъсир кучи	марга	-	-	-
5	Солиқ тўлагунга қадар фойда (зарарлар) элементларининг таъсир кучи. Шундан:	марга	+4,4	-0,7	-5,1
5.1	Соф тушумнинг таъсир кучи	марга	+94,3	+185,3	+91,0
5.2	Соғиш таннархининг таъсир кучи	марга	-68,3	-139,7	-71,4
5.3	Давр харажатларининг таъсир кучи	марга	-24,5	-52,0	-27,5
5.4	Бошқа операцион даромадларнинг таъсир кучи	марга	+2,2	+5,0	+2,8
5.5	Молиявий фаолиятга доир даромадларнинг таъсир кучи	марга	+1,0	+3,0	+2,0
5.6	Молиявий фаолиятга доир харажатларнинг таъсир кучи	марга	-0,3	-2,3	-2,0

Ушбу ҳисоб-китоблар фойда солиғига таъсир кўрсатувчи бевосита ва билвосита омиллар таъсирини аниқлаш имкониятини беради.

Солиқ аудитининг муҳим вазифаларидан бири бўлиб фойда солиғи бўйича давлат томонидан берилаётган имтиёзлардан тўғри ва самарали фойдаланилаётганликни текшириш ҳисобланади. Корхоналар томонидан солиқ имтиёзларидан фойдаланиш тўғрисида солиқ идораларига топшириладиган ҳисобот шакли ушбу имтиёзлар тўғрисидаги маълумотларни гувоҳлик берувчи ҳужжатлар асосида акс эттирилишини назарда тутмайди. Амалиётда кўпинча бу ҳисоботни тахминан тузиш ҳоллари ҳам учрайди. Шу боис ҳам, бундай ҳолатлар юз берганда солиқ имтиёзлари ҳисобига корхона ихтиёрида қолдириладиган фойда солиғи суммасидан мақсадли фойдаланишда йўл қўйилган тафовутлар бўйича асос келтирмаган ёки асосномалар етарли эмас деб топилганда юқори даражадаги таваккалчилик (солиқ хавфи) тоифасига мансуб бўлган солиқ тўловчилар тоифасига киритиш ҳамда мажбурий солиқ аудитидан ўтказиш таклиф

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

этилган ва мазкур тоифага кирувчи корхоналарга қуйидагича муаллифлик таърифи берилган: ««Юқори даражадаги таваккалчилик (солиқ хавфи) тоифасига мансуб бўлган солиқ тўловчилар» деганда - бюджетга солиқ ва йиғимлар сурункали тўламайдиган ёки тўлиқ тўланмаслиги аниқланган, солиқ тўловчи (солиқ агенти) томонидан солиқ мажбуриятларини бажармаслик ёки тўлиқ бажармаслик эҳтимоли юқори бўлган, рентабеллик даражаси паст бўлган, солиқ имтиёзлари ҳисобига корхона ихтиёрида қолдириладиган фойда солиғи суммасидан мақсадли фойдаланишда йўл қўйилган тафовутлар бўйича асос келтирмаган ёки асосномалар етарли эмас деб топилган корхоналар тушунилади».

Ушбу таклифлар фойда солиғи аудитининг амалиётга жорий этилиши солиқ имтиёзлари ҳисобига корхона ихтиёрида қолдириладиган маблағлардан мақсадли фойдаланиш масъулиятини оширишга хизмат қилган.

ХУЛОСА

Фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисоби ва аудитини тадқиқ қилиш натижасида қуйидаги илмий хулосалар ва тавсиялар ишлаб чиқилди:

1. Республикамиз амалда бўлган норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар ва чоп эттирилган адабиётларда «фойда солиғи кўрсаткичлари» тушунчасининг таърифи берилмаган, шунингдек ушбу кўрсаткичларнинг илмий асосланган таснифий асослари ишлаб чиқилмаган. Ишда фойда солиғига доир кўрсаткичлар таърифи берилиб, турли белгилари бўйича атрофлича таснифи яратилди ҳамда уларнинг таркиби белгиланди.

2. Илғор хорижий тажрибаларни тадқиқ қилиш асосида 9811-«Фойда солиғи бўйича солиқ базасига қайта қўшиладиган харажатлар», 3212-«Кечиктирилган солиқ активлари», 6251-«Кечиктирилган солиқ мажбуриятлари» ишчи счётларнинг ҳисоб сиёсатига киритиш таклиф этилди. Ушбу счётларни амалда қўллаш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди. Таклиф этилган счётларнинг амалиётга жорий қилиниши фойда солиғининг аналитик (таҳлилий) ҳисобини такомиллаштириш ҳамда фойда солиғи ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилган.

3. Амалдаги «Фойда солиғи ҳисоб-китоби» номли ҳисобот шакли солиқ базаси ва суммасига таъсир этувчи солиқ кўрсаткичларини ўзида аниқ акс эттирган солиқ солинадиган фойдани камайтирадиган ўтган йиллар зарари, инвестицияга йўналтириладиган маблағлар, инвестициявий чегирмаларни ўзида акс эттирувчи иловаларини киритиш асосида такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилилганлиги, фойда солиғи ҳисоб-китобининг асосланганлиги ва ахборот қамровини кенгайтиришни таъминлаган.

4. Ишда фойда солиғи кўрсаткичлари аудити «Фойдадан солиқлар» қуйи комплекси таркибида алоҳида блокка ажратилди, ушбу блок таркибига кирувчи аудит текширувидан ўтказиладиган объектлар белгиланди. Фойда солиғи бўйича барча миқдор ва нисбий кўрсаткичларни асосли текширишга

ҳамда уларни горизонтал ва вертикал таҳлил қилишга қаратилган аудит режаси ва дастури ишлаб чиқилди.

5. Амалдаги фойда солиғи ҳисоб-китоб шаклини халқаро тажрибада қўлланилаётган шаклга мослаштириш мақсадида такомиллашган фойда солиғи ҳисоб китоби ва МҲХСларига ўтган юридик шахслар учун солиқларни ҳисоблаб чиқиш учун зарур бўлган кўрсаткичлар бўйича солиқ ҳисоботи шакллари таклиф этилди. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларга ўтган юридик шахслар томонидан тақдим этиладиган алоҳида ҳамда консолидациялашган молиявий ҳолат тўғрисидаги маълумот, алоҳида ҳамда консолидациялашган умумлашган даромадлар тўғрисидаги маълумотларнинг шакллари тавсия этилди. Ушбу шакллар Давлат солиқ қўмитаси томонидан амалиётга жорий қилинди.

6. Солиққа тортиладиган базани реаллигини таъминлаш учун жами 14 та омиллар (шулардан 6 та бевосита ва 8 та билвосита таъсир қилувчи омиллар) ҳисоб ва ҳисоботда реал акс этирилганлигини таҳлил қилиб чиқиш тавсия этилди. Шунингдек, солиққа тортиладиган базани реаллигини аниқлашда бажариладиган муолажалар натижаларини ифодаловчи таҳлилий жадваллар тавсия этилди ҳамда улардан фойдаланиш йўллари кўрсатиб берилди.

7. Ишда фойда солиғи суммасининг ҳаққонийлигини таъминлаш, фойда солиғининг ўзгаришига таъсир қилувчи омилларни аниқлаш ва улар таъсир кучи, яъни операцион ричаг даражасини динамик ва статик жиҳатдан баҳолаш, корхона ихтиёрида қолдириладиган фойда солиғи суммасидан мақсадли фойдаланишда йўл қўйилган четланишларни аниқлашга имкон берувчи аудиторлик таҳлилининг услублари ишлаб чиқилди. Солиқ имтиёзлари ҳисобига корхона ихтиёрида қолдириладиган фойда солиғи суммасидан мақсадли фойдаланишда йўл қўйилган тафовутлар бўйича асос келтирмаган ёки асосномалар етарли эмас деб топилганда юқори даражадаги таваккалчилик (солиқ хавфи) тоифасига мансуб бўлган солиқ тўловчилар тоифасига киритиш ҳамда мажбурий солиқ аудитидан ўтказиш тавсия этилди.

Ишлаб чиқилган таклиф ва тавсиялар фойда солиғи ҳисоби ва аудитини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш, шунингдек ички ва ташқи фойдаланувчиларга ахборот бериш имкониятларини оширишга хизмат қилади.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ PhD.03/27.02.2020.I.106.03 ПО ПРИСУЖДЕНИЮ
УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ НАУКАМ ПРИ
ФЕРГАНСКОМ ПОЛИТЕХНИЧЕСКОМ ИНСТИТУТЕ**

САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И СЕРВИСА

ПАШАХОДЖАЕВА ДИЛДОРА ДЖАББОРХОНОВНА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И АУДИТА НАЛОГА НА
ПРИБЫЛЬ**

08.00.08 – «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит»

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) по экономическим наукам

город Фергана – 2021 год

Тема диссертации доктора философии (Doctor of Philosophy) а зарегистрирована Высшей аттестационной комиссией при Кабинете Министров Республики Узбекистан под B2017.1.PhD/Iqt42.

Диссертация выполнена в Самаркандском институте экономики и сервиса.

Автореферат диссертации на трех языках (узбекском, русском, английском (резюме)) размещен на веб-сайте Научного совета (www.ferpi.uz) и информационно-образовательном портале «ZiyoNet» (www.ziynet.uz).

Научный руководитель:

Уразов Комил Бахрамович
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты:

Дусмуратов Раджапбой Давлетбаевич
доктор экономических наук, профессор

Нурматов Орифжон Толибжанович
Доктор философии (PhD) по экономическим наукам

Ведущая организация:

Ташкентский финансовый институт

Защита диссертации состоится «___»_____ 2021 года в ___ на заседании научного совета PhD.03/27.02.2020.I.106.03 по присуждению ученой степени при Ферганском политехническом институте. Адрес: 150107, г. Фергана, ул. Фергана, 86. Тел./факс: (+99873) 2411206 e-mail: ferpi_info_@edu.uz

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ферганского Политехнического института (регистрационный №___). Адрес: 100000, г. Фергана, ул. Фергана, 86. Тел.: (+99873) Тел.: (+99873) 2411293.

Автореферат диссертации разослан «___»_____ 202 года.
(протокол реестра №___ от «___»_____ 202 года).

И.Н. Исманов

Председатель научного совета по присуждению ученой степени, доктор экономических наук, профессор

О.Т. Нурматов

Ученый секретарь научного совета по присуждению ученой степени, доктор философии (PhD) по экономическим наукам

Д. Кудбиев

Председатель научного семинара при научном совете по присуждению ученой степени, доктор экономических наук, профессор

ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора философии (PhD))

Актуальность и необходимость темы диссертации. Наиболее актуальным вопросом в мире является пополнение государственного бюджета средствами. При этом налоги, в том числе и налог на прибыль, играют важную роль. По данным источников, «доля налога на прибыль в формировании доходов государственного бюджета составляет 10-12% в Канаде, 8-10% в Испании, 10% во Франции, 3,3% в России»¹. Известно, что налог на прибыль является фактором, который оказывает непосредственное влияние на объем прибыли предприятия, получаемый в отчетном периоде. Следовательно, налог на прибыль является одним из основных объектов бухгалтерского учета и аудита. Налогооблагаемая прибыль, налоговые льготы, учет и формы отчетности по налогу на прибыль, а также методология аудиторского анализа являются различными в странах мира; не сформирована единая система показателей и нормы расчета налога на прибыль. Это, в свою очередь, определяет внедрение всемирно признанных и общепринятых принципов и правил налогового учета, налоговой отчетности и аудита по налогу на прибыль.

В научных исследованиях, проводимых в мировой практике в условиях глобализации экономики стран, миграции инвестиций из одной страны в другую, появления и развития транснациональных компаний, большое внимание уделяется совершенствованию методов бухгалтерского учета и аудиторского анализа показателей налога на прибыль. В результате научных исследований в этой области были достигнуты определенные успехи в совершенствовании концептуальных вопросов учета и аудита показателей по налогу на прибыль, учета налоговой отчетности и аудиторского анализа по налогу на прибыль. Однако возникает необходимость обращения особого внимания на научную проработку вопросов признания, оценки и учета показателей по налогу на прибыль, учета расходов, влияющих на налогооблагаемую прибыль, учета отложенных налоговых активов и обязательств, аудиторского анализа показателей, которые являются основой для исчисления налога на прибыль. Найти научные и практические решения этих вопросов является актуальным в условиях масштабного привлечения странами иностранных инвестиций в свою экономику.

В Узбекистане одним из основных направлений проводимых реформ является снижение налоговой нагрузки, оптимизация количества и ставок налогов, совершенствование механизма расчета налога на прибыль, налоговой отчетности и налоговой проверки. «В стране принимаются комплексные меры по совершенствованию налоговой политики, повышению эффективности налогового администрирования, постепенному снижению налоговой нагрузки, упрощению налоговой системы и радикальному сокращению налоговой отчетности»². В связи с этим в стратегии

¹ <https://www.kommersant.ru/doc/2945195>

² Постановление Президента Республики Узбекистан № ПП-4389 «О дополнительных мерах по совершенствованию налогового администрирования». 10.07.2019.

совершенствования налогового администрирования определен ряд задач, связанных с налоговым учетом и отчетностью. В частности, стоит задача привести действующий порядок отражения в финансовом учёте и отчетности таких показателей, как «налогооблагаемая прибыль», «вычитаемые расходы», «отложенные налоговые активы», «отложенные налоговые обязательства» в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, разработать методiku проведения аудиторской проверки налоговых показателей. В связи с этим на сегодняшний день существует необходимость специальных исследований по исчислению налога на прибыль и налоговой отчетности, а также гармонизации аудиторского анализа с международными стандартами.

Данное диссертационное исследование в определенной степени служит выполнению задач, поставленных в Указах Президента Республики Узбекистан от 7 февраля 2017 года № УП-4947 «О Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан», от 29 июня 2018 года № УП-5468 «О концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан», Постановлениях Президента Республики Узбекистан от 19 сентября 2018 года № ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан», от 24 февраля 2020 года № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» и в других нормативно-правовых актах, связанных с этой деятельностью.

Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий в республике. Диссертационное исследование выполнено в соответствии с приоритетным направлением развития науки и технологий республики I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

Степень изученности проблемы. Актуальные вопросы прибыли и непосредственно связанные с ней показатели налога на прибыль, исследованы в работах, опубликованных такими учеными как А.В.Вахобов, А.С.Жураев, Ш.Гатаулин, И.Завалишина, Ж.Зайналов, Т.Тошмуродов, К.Яхёев и др.³

Методологические вопросы учета и аудита налога на прибыль освещены в учебниках, учебных пособиях и научных статьях зарубежных ученых, как М.М.Богданова, John Graham, Jana Raedy, Douglas Shackelford, В.Я.Кожин, А.А.Савин, В.И.Подольский⁴.

³ Вахобов А.В., Жўраев А.С. Соликлар ва соликка тортиш. Т.: Шарк, 2009.; Гатаулин Ш. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. Т.: Государственный налоговый комитет, 1996.; Завалишина И.А. Налоги - теория и практика. Т.: Мир экономики и права, 2004.; Ж.Р.Зайналов, С.С.Алиева, З.О. Ахоров ва бошк. Солик ва соликка тортиш. Самарқанд: Зарафшон, 2019. 430 б.; Тошмуродов Т. Солик назарияси ва тизими.Т.:Билим, 2004. 112 б.; Яхёев Қ. Соликка тортиш назарияси ва амалиёти. Т.: Фан ва технологиялар маркази, 2003. 247 б.

⁴ Богданова М.М. Аудит налогообложения: Учебное пособие. Барнаул: ИП Колмогоров И.А., 2014. 137 с.; John Graham Jana Raedy Douglas Shackelford. Research in accounting for income taxes Working Paper 15665 <http://www.nber.org/papers/w15665> NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH 1050 Massachusetts Avenue Cambridge, MA 02138 January 2010. P.125.; Кожин В.Я. Бухгалтерский учет и налоговый учет:

Некоторые теоретические и методологические аспекты учета и аудита показателей налога на прибыль освещены в монографиях, учебниках, учебных пособиях и научных статьях ученых нашей страны, как Р.Д.Дусмуратов, А.К.Ибрагимов, И.Н.Исманов, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, Н.Ф.Каримов, М.Б.Колонов, Д.К.Кудбиев, Ҳ.Н.Мусаев, А.Х.Пардаев, З.А.Пардаева, М.Қ.Пардаев, С.Н.Ташназаров, К.Б.Уразов, Б.А.Хасанов, З.Н.Қурбанов, К.Р.Ҳотамов и др.⁵

Однако в нашей республике не проводились специальные исследования по совершенствованию учета и аудита показателей налога на прибыль. В опубликованных работах не разработана целостная система показателей налога на прибыль, в том числе недостаточно исследованы вопросы систематического формирования информации в учете и отчетности по ним, аудита показателей налога на прибыль, а также совершенствования метода и методологии аудита.

Наличие вышеперечисленных проблем, научная и практическая значимость их решения послужили основанием для определения целей и задач настоящего исследования, направленного на совершенствование бухгалтерского учета и аудита деятельности по налогу на прибыль.

Связь темы диссертации с научно-исследовательскими работами высшего учебного заведения, где выполнена диссертация. Данная диссертационная работа выполнена по плану научно-исследовательских работ Самаркандского института экономики и сервиса в рамках темы «Совершенствование бухгалтерского учета и аудита в субъектах сферы услуг в условиях глубоких структурных изменений в экономике».

Цель исследования заключается в разработке предложений и рекомендаций по совершенствованию учета и аудита налога на прибыль.

управления прибылью. М.: Экзамен, 2005.; Савин А.А., Подольский В.И. Аудит: Учебник для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2017. 455 с.

⁵ Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт: Монография. Т.: Молия, 2007; Ибрагимов А.К., Каримов А.А. Хориж сармоялари бухгалтерия ҳисоби. Т.:Ўзбекистон, 1999. 143 б.; Исманов И.Н. Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш масалалари: И.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация иши. Т., 2009.; Исроилов Б.И. Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари: Монография. Т.: Ўзбекистон, 2006.; Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлакулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. Т.: Шарқ, 2004. 591 б.; Каримов Н.Ф. Тижорат банкларида ички аудитни ташкил қилиш ва унинг услубиётини такомиллаштириш муаммолари: Дис. автореф. ... икт. фан. д-ри. Т., 2007.; Колонов М.Б. Корхоналарда даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш (автотранспорт корхоналари мисолида): Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Т.: ТМИ, 2019.; Кудбиев Д.К. Учет и анализ основных фондов в торговле в новых условиях хозяйствования: Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. М., 1991.; Мусаев Ҳ.Н. Аудит: Дарслик. Т.: Молия, 2003.; Пардаев А.Х., Пардаева З.А. Бошқарув ҳисоби: Дарслик. Т.:Иқтисод-Молия, 2019. 538 б.; Пардаев М.Қ. Иқтисодий таҳлил назарияси: Муаммоли маъруза матни. Самарқанд: СамИСИ, 2006. 163 б.; Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари: Дарслик. Т.: Иқтисод-Молия, 2019.; Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари: Монография. Т.:Фан, 2005.; Уразов К.Б. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлар. Т.: Фан ва технология, 2019.; Хасанов Б.А., Хошимов А.А. Бошқарув ҳисоби: Дарслик. Т.: Янги нашр, 2011. 312 б.; Қурбанов З.Н. Солиқлар ҳисоби ва аудитининг назарий ва методологик асослари: И.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Т.: БМА, 2008., Қурбанов М. Солиқ ҳисоби: Монография. Т.: Фан, 2006.; Қурбанов З.Н. Солиқ аудити:Ўқув қўлланма. Т.: Фан ва технология, 2007.; Ҳотамов К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби ва таҳлили такомиллаштириш: Монография. Т.: Молия, 2016. 168 б.

Задачи исследования состоят в следующем:

разработка определений и классификаций баз налоговых показателей, основанных на международных стандартах и передовом зарубежном опыте;

разработка рекомендаций по совершенствованию системы счетов для учета расходов, отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, влияющих на налог на прибыль;

разработка предложений по совершенствованию расчета льгот по налогу на прибыль и их использованию в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности;

разработка предложений по совершенствованию расчетов по налогу на прибыль и форм налоговой отчетности на основе изучения передового международного опыта и требований международных стандартов;

совершенствование теоретических и организационных основ аудита показателей по налогу на прибыль как отдельного объекта общего аудита;

разработка научно-практических рекомендаций по формированию и совершенствованию методологии налогового аудита показателей налога на прибыль.

Объектом исследования взяты предприятия в составе АО «Уздонмахсулот» и АО «Узкимесаноат».

Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие при совершенствовании учета и аудита налога на прибыль.

Методы исследования. В диссертации использованы такие методы, как системный анализ, обобщение, группировка, наблюдение, логические и сравнительные методы анализа, абстрактно-логическое мышление, сравнительный анализ, корреляционно-регрессионный анализ.

Научная новизна исследования состоит в следующем:

усовершенствован аналитический учет налога на прибыль путем введения в учетной политике рабочих счетов 9811 - «Обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль», 3212 - «Отложенные налоговые активы», 6251 - «Отсроченные налоговые обязательства»;

уточнён порядок определения налогооблагаемой базы и исчисления налога на прибыль с включением убытка прошлых лет, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, размером средств, направляемых на инвестиции, с введением инвестиционных вычетов;

улучшена структура и информационная ёмкость отчетности по налогу на прибыль за счет включения информации об отдельном и консолидированном финансовом положении, доходах, прибыли и убытках;

предлагается включить в категорию налогоплательщиков лиц, относящихся к категории высокого риска (налогового риска), и провести обязательный налоговый аудит, если не обоснованы несоответствия в целевом использовании суммы налога на прибыль, находящейся в распоряжении предприятия за счет налоговых льгот или обоснования считаются недостаточными.

Практические результаты исследования состоят в следующем:

на основе международного и национального опыта дано определение «показатели налога на прибыль» как экономического понятия, разработана классификация этих показателей по критериям, важным в бухгалтерском учете и аудите;

предложено формировать информацию об отложенных налоговых активах, отложенных налоговых обязательствах и налоговых льготах на учетной системе предприятий;

разработаны отдельные формы приложений формы расчета налога на прибыль, содержащих информацию об общих доходах, расходах, видах налоговых льгот, расчете суммы инвестиционных средств, уменьшающих налогооблагаемую прибыль за отчетный (налоговый) период;

формы налоговой отчетности приведены в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности на основе ввода показателей, необходимых для расчета налогов юридических лиц;

усовершенствованы процедуры аудиторской проверки и анализа показателей налога на прибыль в рамках комплекса налогового аудита.

Достоверность результатов исследования достоверность подхода, методов и теоретических данных подтверждается тем, что данные являются официальными, информация получена из финансовой отчетности АО «Самарканддонмахсулотлари» в составе АО «Уздонмахсулот», АО «Самаркандкимё» в составе АО «Узкимёсаноат».

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Научная значимость результатов исследования объясняется тем, что разработанные предложения служат для улучшения, концептуальной основы учета и аудита налога на прибыль, и возможностью использования для проведения научных исследований, направленных на совершенствование налогового учета и налогового аудита.

Практическая значимость результатов исследования заключается в систематизации и обосновании методов, используемых в процессе учета, анализа и аудита налога на прибыль организаций, формировании показателей налога на прибыль, их достоверном отражении в отчете, формировании управленческих данных, а также анализ и аудит налога на прибыль могут быть использованы при разработке соответствующих методических указаний.

Внедрение результатов исследования. На основе разработанных предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита налога на прибыль:

рекомендации по усовершенствованию аналитического учета налога на прибыль путем введения в учетной политике рабочих счетов 9811 - «Обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль», 3212 - «Отложенные налоговые активы», 6251 - «Отсроченные налоговые обязательства» отражены в учетной политике АО «Самарканддонмахсулотлари» (справка АО «Самарканддонмахсулотлари» от 1 декабря 2020 года № 514/3-02). В результате внедрения этих рекомендаций компания добилась точного учета налога на прибыль и расширила

возможности по предоставлению информации для принятия эффективных управленческих решений по использованию налоговых льгот;

предложения по усовершенствованию определения налогооблагаемой базы и порядка расчета налога на прибыль путем определения убытка прошлых лет, инвестиционных средств, инвестиционных вычетов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль включены в Постановление № 2020-03 «Об утверждении форм налоговой отчетности» Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 28 января 2020 г. (зарегистрировано Минюстом 24 февраля 2020 г. № 3221) (справка Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 9 декабря 2020 года № 18 / 2-38811). Реализация данных рекомендаций способствовала повышению эффективности принятых в стране мер по приведению расчета налога на прибыль в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности;

предложение по усовершенствованию состава отчетности по налогу на прибыль и информационной возможности на основании внесения информации об отдельном и консолидированном финансовом положении, доходах, прибылях, убытках отражены в Постановлении Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 30 сентября 2020 года № 2020-38

О внесении дополнений в постановление «Об утверждении форм налоговой отчетности» (зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан от 20 октября 2020 г. Регистрационный № 3221-1) (справка Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 9 декабря 2020 года № 18/2-38811). Реализация этих предложений в практику привела к повышению достоверности, полноты и объективности данных налоговой отчетности;

предложения по включению в категорию налогоплательщиков лиц, относящихся к категории высокого риска (налогового риска), и проведения обязательного налогового аудита, если не обоснованы несоответствия в целевом использовании суммы налога на прибыль, находящейся в распоряжении предприятия за счет налоговых льгот или обоснования считаются недостаточными отражены в Постановлении Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 18 мая 2020 года № 2020-17 «Об утверждении Положения о налоговой проверке» (справка Государственного налогового комитета Республики Узбекистан от 9 декабря 2020 года № 18/2-38811). Реализации этого предложения послужило повышение ответственности за целевое использование средств, оставшихся в распоряжении предприятия за счет налоговых льгот.

Апробация результатов исследования. Результаты исследования обсуждались на 2-х республиканских и 3-х международных научных конференциях.

Опубликованность результатов исследования. Всего по теме диссертации подготовлено 14 научных работ, в том числе 1 научная статья в журнале, 1 научно-методическая разработка, 7 научных статей в научных

изданиях, рекомендованных к публикации основных научных результатов докторских диссертаций ВАК РУз, 1 из которых опубликована в зарубежном журнале.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объем диссертации составляет 148 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснованы актуальность и востребованность темы диссертации, сформулированы цели и задачи, объект и предмет исследования, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий в республике, изложены научная новизна и практические результаты исследования, раскрыта научная и практическая значимость полученных результатов, приведены сведения о внедрении в практику результатов исследования, опубликованных работах и структуре диссертации.

В первой главе диссертации **«Концептуальные вопросы учета и аудита показателей налога на прибыль в условиях модернизации экономики»** исследованы показатели налога на прибыль, основы их классификации и характеристики, модели и основные принципы бухгалтерского учета, концептуальные вопросы аудита показателей налога на прибыль.

Прибыль является одним из источников обеспечения непрерывности деятельности хозяйствующих субъектов и определения будущего, а также пополнения государственного бюджета реальными средствами. Прибыль хозяйствующих субъектов является прямым объектом налога на прибыль, уплачиваемого в бюджет. Сумма налога на прибыль, уплачиваемого в бюджет хозяйствующими субъектами нашей республики, также увеличивается из года в год. В то же время стоит отметить, что доля налога на прибыль в общей сумме налогов, формируемых в государственном бюджете республики, также увеличивается из года в год (см. табл. 1).

Таблица 1

Сведения о налоге на прибыль, уплаченном в бюджет Республики Узбекистан за 2016-2020 годы *

№	Показатели	Годы				
		2016	2017	2018	2019	2020
1	Сумма налога на прибыль, млрд. сумов	1215,1	1475,5	3502,2	16360,6	22058,7
2	Доля в прямых налогах, %	12,3	12,8	22,4	51,6	54,4
3	Налоговая ставка, %	7,5	7,5	14*	12	15

Налогообложение прибыли и взимание с нее специального налога, получившего название «налог на прибыль», привело к появлению

* Расчеты автора на основе данных ГНК Республики Узбекистан и № ПП-4555 от 30.12.2019 г.

показателей, непосредственно связанных с этим налогом, которые представляют его как в количественном, так и в качественном выражении. В то время как одни из этих показателей являются основой для исчисления налога на прибыль, другие непосредственно представляют собой исчисление, уплату, отпуск в распоряжение предприятия и другие аспекты этого налога. Именно эти аспекты, на наш взгляд, положены в основу так называемых «показателей налога на прибыль», если брать воедино показатели, которые составляют основу расчета налога на прибыль, и представляют дальнейшую судьбу этого налога. В нашей работе, на основе международного и национального опыта «показатели налога на прибыль» как экономическое понятие охарактеризовано следующим образом: «Показатели налога на прибыль - это совокупность количественных и относительных показателей, на основе которых рассчитывается налог на прибыль, а также рассчитываемая для него сумма».

Постоянное наличие интеграционных и инвестиционных процессов между странами мира, взаимовыгодное сотрудничество, а также то, что прибыль и непосредственно связанный с ней налог на прибыль являются одновременно целью и обязанностью для всех предпринимателей, обуславливают необходимость создания целостной системы показателей налога на прибыль. На наш взгляд, эта интегрированная система должна соответствовать требованиям классификации показателей налога на прибыль на основе единых для всех стран критериев, а также единого наименования этих показателей, основанного на единой методической процедуре их определения. Исходя из этого требования было установлено, что в результате проведенного нами исследования целесообразно учитывать такие критерии, как этапы их формирования, признание в качестве актива или пассива на основе систематизации показателей, относящихся к налогу на прибыль, разделам бухгалтерского баланса и другим формам финансовой отчетности, а также в соответствии с этими критериями в нашей работе определена классификация и состав показателей налога на прибыль следующим образом (см. рис.1).

Показатели налога на прибыль являются одним из важнейших объектов бухгалтерского учета и аудита, которые являются основным средством информации и контроля. В глобальном масштабе модели бухгалтерского учета и аудита, которые подчиняются налоговым целям (Континентальный), не подчиняются налоговым целям (Англосаксонский) и смешанные (Южная Америка), соответственно, сформировали свои принципы. В частности, наша республика находится на пути развития систем бухгалтерского учета и аудита, характерных для смешанной модели содержания. Согласно Постановлению Президента Республики Узбекистан от 24 февраля 2020 г. № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности», постепенный переход предприятий республики на общие МСФО, введение специального налогового аудита в соответствии с новой редакцией Налогового кодекса, вступившего в силу с 1 января 2020 года - яркое тому подтверждение.



Рис.1. Основы классификации показателей налога на прибыль⁶

Важность налога на прибыль, необходимость снижения уровня информационного и аудиторского риска, который постоянно присутствует, и другие аспекты требуют особого подхода к данному налоговому аудиту. Так как статус, цель, функции, объекты, план, программа проверки по налогу на прибыль, время, отведенное на проведение проверки, уровень профессиональных знаний аудиторов, проводящих ее, уровень согласия между клиентом и аудиторской организацией в заключенном договоре, оптимальный объем удовлетворения обеих сторон и т.д. считаются важными концептуальными вопросами.

Исходя из этих требований и характеристик, проведенное нами исследование показало, что аудит налога в целом целесообразно рассматривать как особый комплекс (К) в контексте целостного финансового аудита. Правильнее будет выделить данный налог на специальные подкомплексы (ПК), блоки (Б) и отдельные объекты (О) в зависимости от отдельных налоговых групп, видов налогов, показателей (объектов), подлежащих аудиту в структуре видов налогов (см. рис. 2).

⁶ Разработано автором на основе исследований.

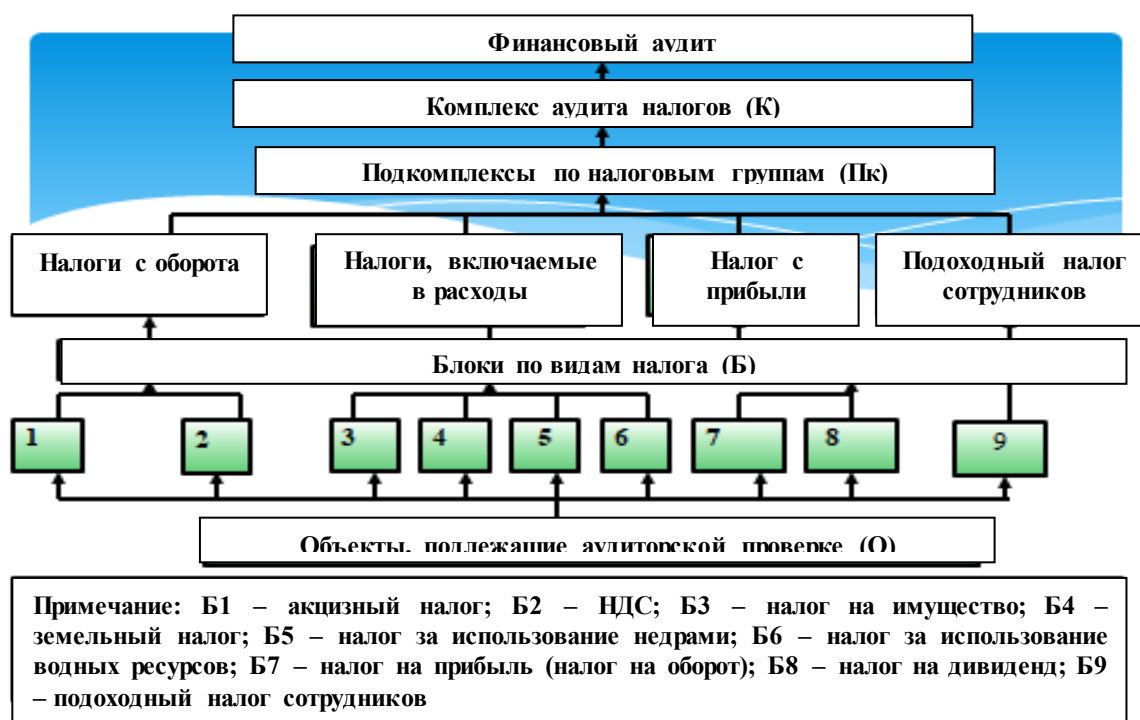


Рис.2. Структура комплекса налогового аудита ⁷

В структуре комплекса аудит налогов, как видно из рис. 2, аудит показателей налога на прибыль состоит из отдельного блока (7-блок) в структуре этого блока были определены конкретные объекты (вопросы), подлежащие аудиту, разработаны опоры, позволяющие проводить аудит в систематической последовательности, то есть план и программа аудита.

Во второй главе диссертации «Совершенствование учета показателей налога на прибыль и налоговой отчетности в условиях модернизации экономики» исследованы проблемы учета затрат, влияющих на налог на прибыль, и их решения, отложенные налоговые активы по налогу на прибыль, отложенные налоговые обязательства, учет налоговых льгот по налогу на прибыль и совершенствование порядка их отражения в финансовой отчетности.

Действующий НСБУ № 21 не дает прямой возможности обеспечить реализацию принципа классификации расходов в налоговом законодательстве республики на основе систематического формирования информации о них, гарантирующей интересы как предприятий, так и государства. Для определения влияния затрат на налог на прибыль расходы, которые повторно включаются в налоговую базу по налогу на прибыль со счетов расходов, определяются на основе метода сбора и пересчета данных. Этот метод, как правило, приводит к увеличению риска информации о затратах, вновь добавляемых в налоговую базу по налогу на прибыль, то есть увеличению вероятности ошибки в формируемой информации.

Чтобы сделать бухгалтерский учет эффективным инструментом управления, целесообразно включить в систему счетов, предназначенных для отражения расходов, влияющих на налог на прибыль и позволяющих

⁷ Разработано автором на основе исследований

систематически получать информацию по ним; даны рекомендации по усовершенствованию аналитического учета налога на прибыль путем введения в учетной политике рабочих счетов 9811 - «Обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль», 3212 - «Отложенные налоговые активы», 6251 - «Отсроченные налоговые обязательства», а также порядок их ведения показан на основе данных «Самарканддонмахсулотлари» (см. табл. 2).

Таблица 2

Порядок (рекомендации) ведения счетов, обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль, отложенные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства⁸

№	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. сум) ⁹
1	На сумму начисленного налога на прибыль	9811 - «Обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль»	6410- «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»	430649,2
2	На сумму отложенного налогового актива или расхода по отложенному налогу на прибыль	3212 - «Отложенные налоговые активы»	6410- «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»	8328,6
3	При уменьшении суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет до суммы отложенного налогового актива или расхода по отложенному налогу на прибыль	6410- «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»	3212 - «Отложенные налоговые активы»	8328,6
4	На сумму начисленного налога на прибыль	9811 - «Обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль»	6410- «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»	1986101,5
5	На сумму отложенных налоговых обязательств	9811 - «Обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль»	6251 - «Отсроченные налоговые обязательства»	6276
6	При увеличении суммы налога, подлежащего уплате в бюджет на сумму отложенного налогового обязательства	6251 - «Отсроченные налоговые обязательства»	6410- «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»	6276

В форме «Расчет налога на прибыль» в отдельных строках указываются «разницы, постоянно добавляемые в налоговую базу», «разницы, временно добавляемые в налоговую базу» и «разницы, временно вычитаемые из налоговой базы», но суммы налога на прибыль, относящиеся к сумме скорректированной на них прибыли, отдельно не определяются. На основании этих показателей определяется только сумма налога на прибыль,

⁸ Разработано автором на основе исследований.

⁹ Основания сум приведены в табл. 3.

уплаченная в бюджет, и эта сумма, соответственно, признается исчисленным налогом на прибыль. Поскольку разница между начисленным и уплаченным в бюджет налогом на прибыль определяется специально, соответственно, показатели «отложенные налоговые активы» или «отложенный налог на прибыль по временным разницам» и «отсроченные налоговые обязательства по налогу на прибыль» не отражаются в специальной строке при расчете налога на прибыль.

В практике зарубежных стран сумма прибыли до налогообложения для целей налогообложения корректируется сначала на «постоянные разницы», а затем на «временные разницы». Сумма налога на прибыль, рассчитанная на скорректированную прибыль с учетом «постоянных разниц», признается показателем «Расходы по налогу на прибыль» и отражается на одноименном счете. После этого с учетом «временных разниц» определяется скорректированная прибыль, определяется сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, и эта сумма отражается на счете «Налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет». Разница между этими двумя показателями налога на прибыль признается либо как сумма отложенного налогового актива, либо как сумма отложенного налогового обязательства. В этом случае, если второй показатель, то есть «Налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет», больше первого показателя, то есть «Расходы по налогу на прибыль», сумма разницы признается «отложенным налоговым активом». Если второй показатель, то есть «Налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет», меньше первого показателя, то есть «Расходы по налогу на прибыль», то сумма найденной разницы признается «отложенным налоговым обязательством». Следовательно, «отложенный налоговый актив» означает, что сумма налога на прибыль уплачивается в бюджет больше в течение отчетного периода, поскольку были допущены расходы, превышающие нормы или процедуры, установленные в течение отчетного периода. Однако эта сумма излишне выплаченной прибыли не увеличивает расход по налогу на прибыль в течение отчетного периода, а переносится на будущие расходы и, соответственно, отражается в балансе как «отложенный налоговый актив». В дальнейшем при уменьшении расходов сверх норм или процедур в предыдущем отчетном периоде, соответственно, будет произведено уменьшение суммы подлежащего уплате в бюджет налога на прибыль в размере «отложенного налогового актива».

«Отложенное налоговое обязательство» означает недоплату налога на прибыль в бюджет в течение отчетного периода, поскольку не допускаются расходы, понесенные сверх норм или процедур, установленных в отчетном периоде. Однако эта сумма недоплаченной прибыли переносится на отложенное обязательство в течение отчетного периода и увеличивает расходы по налогу на прибыль, тем самым уменьшая чистую прибыль предприятия за отчетный период. Сумма расходов по налогу на прибыль отражается в балансе как «отложенные налоговые обязательства». В будущем, когда в предыдущем отчетном периоде будут добавлены расходы меньше нормативов или процедур, сумма «отложенных налоговых

обязательств» будет увеличивать сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.

Согласно международной доктрине, разница между рассчитанной и подлежащей уплате суммой налога на прибыль признается как временный налоговый эффект, поскольку временные разницы увеличиваются или уменьшаются. Такой временный налоговый эффект отражается в доплате налога на прибыль в бюджет, соответственно, когда в отчетном году временные разницы могут превышать установленные нормы и порядок. Когда временные разницы возникают при не допуске затрат сверх установленных норм и процедур, эффект временного налога отражается в недоплате по налогу на прибыль в том же отчетном периоде, но признании сэкономленного налога на прибыль в качестве отложенного обязательства.

При расчете налога на прибыль в международной практике создается специальная таблица «Поправки по налогу на прибыль». Значение этого отчета заключается в том, что он точно отражает расчет налога на прибыль и его показатели «отложенные налоговые активы» и «отложенные налоговые обязательства». В работе показана возможность использования таблицы «Корректировки налога на прибыль» наших национальных компаний на примере АО «Самарканддонмахсулотлари» (см. табл. 3).

Таблица 3

Расчет налога на прибыль и «отложенных налоговых активов» и «отложенных налоговых обязательств» в АО «Самарканддонмахсулотлари» за 2018-2019 гг. (тыс. сум)¹⁰

№	Показатели	2018 год	2019 год
1	Прибыль до налогообложения	4612872	13947810
2	Корректировка суммы прибыли до налогообложения на постоянные разницы, которые не подлежат вычету из базы налога	1539259	2603036
3	Скорректированная прибыль до налогообложения (1ст+2 ст)	6152131	16550846
4	Уменьшение налогооблагаемой прибыли (убыток прошлого периода)	3076065,5	0
5	Налогооблагаемая база	3076065,5	16550846
6	Ставка налога,%	14	12
7	Расходы по налогу на прибыль (5 ст*6 ст/100%)	430649,2	1986101,5
8	Корректировка суммы прибыли до налогообложения на сумму временных разниц, не подлежащих вычету	59490	52300
8.1	В сторону увеличения	59490	-
8.2	В сторону уменьшения	-	52300
9	Налогооблагаемая прибыль (5 ст+ 8.1 - 8.2)	3135555,5	16498546
10	Ставка налога,%	14	12
11	Сумма налога на прибыль к уплате (9 ст*10 ст/100%)	438977,8	1979825,5
12	Отложенный налоговый актив по временным разницам (11ст-7 ст)	8328,6	-
13	Отсроченное обязательство по налогу на прибыль (11ст-7 ст)	-	6276

¹⁰ Разработано автором на основе исследований.

Как видно из табл. 3, в 2018 году расходы компании по налогу на прибыль, рассчитанные на основе прибыли с учетом постоянных разниц, составили 430649,2 тыс. сумов. За счет дополнительных временных разниц в размере 59490 тыс. сумов в этом году сумма уплаченного в бюджет налога на прибыль составила 438977,8 тыс. сумов. Налог на прибыль представляет собой «отложенный налоговый актив» по временным разницам в размере 8328,6 тыс. сумов (438977,8-430649,2), что составляет разницу между этими суммами. Расчет показывает, что в 2019 году сумма налога на прибыль, исчисленная из скорректированной прибыли предприятия с учетом постоянных разниц, составила 1986101,5 тыс. сум. Однако в связи с уменьшением в отчетном году суммы временных разниц на 52 300 000 сумов сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет из скорректированной прибыли на эту сумму, составила 1 979 825,5 тыс. сум. 6276 тыс. сум (1979825,5 - 1986101,5) между суммами начисленного и подлежащего уплате налога на прибыль составляет сумму отсроченного обязательства по налогу на прибыль. Эти расчеты станут основой для представления соответствующих бухгалтерских проводок в счетах, рекомендованных нами в 2018 и 2019 годах (см. табл. 2).

Необходимо пересмотреть признание льгот по налогу на прибыль как целевых, так и нецелевых. Потому что ни одна льгота не может быть без цели. Тем более, что «льготы, не предусмотренные на обеспечение целевых задач», по своей первоначальной сути являются содействием, оказываемой государством для поддержки предпринимательской деятельности и ее начинаний. Поэтому целесообразно установить порядок получения на балансе предприятия, например, «льготы, не предусмотренные на обеспечение целевых задач», также как и «льготы, предоставляемые при условии обеспечения этих целевых задач». Для этого, помимо текущего баланса, необходимо отменить счет 013 «Временные налоговые льготы», соответственно, для системного их учета необходимо предусмотреть в системе 8800 «Средства, предназначенные для учета целевых поступлений» специальный счет 8850 «Льготы, не предусмотренные на обеспечение целевых задач».

В исследовании предлагается усовершенствовать расчет налога на прибыль за счет внедрения приложений, отражающих убыток прошлых лет, инвестиционных фондов, инвестиционных вычетов, определяющих налоговую базу и порядок исчисления налога на прибыль (см. табл. 4).

В соответствии со статьей 333 (перенос убытков на будущее) Налогового кодекса в новой редакции налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Совокупная сумма переносимого убытка, учитываемая в каждом последующем налоговом периоде, не может превышать 60 процентов налоговой базы текущего налогового периода, исчисленной в соответствии с настоящим разделом. Налоговая база может быть уменьшена на сумму убытка,

полученного в предыдущем налоговом периоде (периодах) только по итогам текущего налогового периода.

Таблица 4

Предлагаемые приложения для расчета налога на прибыль

Показатели	Код строки
Совокупный доход (приложение 1 расчета 010-строка – 110-строка – 121-строка)	010
Вычитаемые расходы (приложение 2 расчета 010-строка разница столбцов 3 и 4) – (приложение 5 расчета 060-строка)	020
Льготы – всего (приложение 3 расчета 030-строка)	040
Расчет инвестиционных вычетов (приложение 5 расчета)	060
Расчет суммы инвестиционных средств, уменьшающих налогооблагаемую прибыль за отчетный период (приложение 4)	
Расчет суммы убытков прошлых лет, уменьшающих налогооблагаемую прибыль в текущем налоговом периоде (приложение 7 расчета)	

Это, в свою очередь, приведет к тому, что с убытками в предыдущих периодах расчет переноса убытка в 2020 году будет осуществляться путем вычета не более 50% налоговой базы текущего налогового периода, а в 2021 году путем вычета убытков не более чем на 60% налоговой базы текущего налогового периода. Текущий расчет налога на прибыль не позволяет просматривать и учитывать сразу 2 периода, поэтому мы предложили форму приложения, которая включает расчет суммы убытков прошлых лет, что уменьшает налогооблагаемую прибыль в текущем налоговом периоде отражающем 2 периода одновременно.

Важным аспектом государственной поддержки модернизации предприятий является предоставление инвестиционных скидок. Включение статьи 308 «Инвестиционные вычеты» в состав вычитаемых расходов в новой редакции Налогового кодекса республики требует включения еще одного приложения по этому показателю в форме налоговой отчетности. В работе предложена форма приложения, которая отражает эти преимущества.

Структура предлагаемых приложений отражена в диссертации и в «Расчетах по налогу на прибыль», внесенных к использованию Государственным налоговым комитетом с 1 января 2020 года.

Кроме того, усовершенствованы формы налоговой отчетности по показателям, необходимым для исчисления налогов юридических лиц, перешедших на международные стандарты финансовой отчетности. В соответствии с ним, были предложены формы информации об отдельном и консолидированном финансовом положении и совокупном доходе, предоставляемыми юридическими лицами, перешедших на МСФО. Были разработаны предложения для отражения информации по налогу на прибыль в этих формах отдельно от общей суммы налоговых обязательств, а также

для отражения отложенных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств (см. табл. 5).

Таблица 5

**Отражение показателей налога на прибыль юридических лиц,
перешедших на МСФО**

А. В информации об отдельном финансовом положении

Наименования показателей	Код строки
Долгосрочные активы	
Отложенные налоговые активы	080
Долгосрочные обязательства	
Отсроченные налоговые обязательства	310
Текущие обязательства	
Налоговые обязательства (за исключением налога на прибыль)	370
Обязательство по налогу на прибыль	380

Б. Информация об отдельных совокупных доходах

Наименования показателей	Код строки
Чистая выручка (стр.020+030+040+050)	010
Себестоимость реализованной продукции (товары, услуги)	060
Валовая прибыль (010-060)	070
Прочие операционные доходы	080
Расходы по реализации	090
Административные расходы	100
Прочие операционные расходы	110
Операционная прибыль (стр.070+080-090-100-110)	120
Убыток от обесценения (140+150+160)	130
Доходы в виде дивидендов	170
Прибыль и убыток от курсовых разниц	180
Доходы в виде процентов	190
Расходы в виде процентов	200
Доходы от финансовой аренды	210
Прочие доходы и расходы	230
Прибыль/убыток (стр. 120+130+170+/-180+190-200+210-220+/-230)	240
Налог на прибыль	250

В табл. 6 показано предложение о включении показателей налога на прибыль в информацию о финансовом состоянии и совокупном доходе, предоставляемую юридическими лицами, составляющими форму консолидированной отчетности, которые перешли на Международные стандарты финансовой отчетности.

Структура предлагаемых справок отражена в диссертации и в «Расчетах по налогу на прибыль», внесенных к использованию Государственным налоговым комитетом с 1 января 2021 года.

Таблица 6

**Отражение показателей налога на прибыль юридических лиц,
составляющих форму консолидированной отчетности перешедших на
МСФО**

А. В информации о консолидированном финансовом положении

Наименования показателей	Код строки
Долгосрочные активы	
Отложенные налоговые активы	080
Долгосрочные обязательства	
Отсроченные налоговые обязательства	310
Текущие обязательства	
Налоговые обязательства (за исключением налога на прибыль)	370
Обязательство по налогу на прибыль	380

Б. Информация о консолидированном совокупном доходе

Наименования показателей	Код строки
Чистая выручка (стр.020+030+040+050)	010
Себестоимость реализованной продукции (товары, услуги)	060
Валовая прибыль (010-060)	070
Прочие операционные доходы	080
Расходы по реализации	090
Административные расходы	100
Операционная прибыль (стр.070+080-090-100)	110
Убыток от обесценения (130+140+150)	120
Прибыль/убыток (стр. 120+130+170+/-180+190-200+210-220+/-230)	230
Налог на прибыль	240

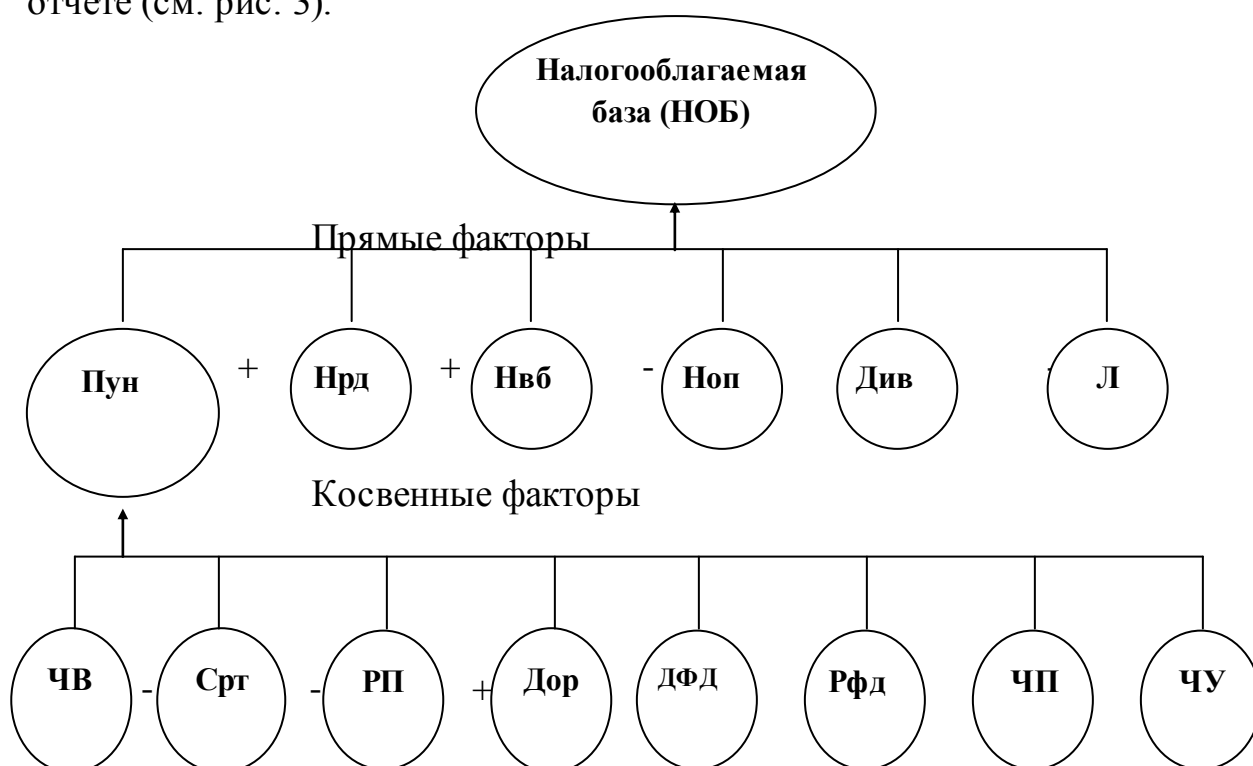
В третьей главе диссертации «**Методика аудиторского анализа показателей налога на прибыль**» раскрыта сущность аудиторского анализа, виды и методические вопросы проведения аудиторского анализа показателей, составляющих основу оценки их показателей по налогу на прибыль, исчисления налога на прибыль, их место при оценке показателей по налогу на прибыль.

Одним из важных инструментов обеспечения реальности исполнения налога на прибыль является аудиторский анализ. В результате проведенного нами исследования было установлено, что целесообразно разделить аудиторский анализ на аудит, основанный на результатах аудита и не основанный на них.

Анализ на основе аудиторских проверок представляет собой совокупность процедур, связанных с проверкой, систематизацией, группировкой, агрегированием и оценкой достоверности показателей, характеризующих их в количественном и качественном выражении, а также видов операций, процессов и видов деятельности, которые происходят на предприятиях на основании договоров со стороны аудиторских организаций.

Анализ, не основанный на аудиторских проверках, - это совокупность процедур, связанных с систематизацией, группировкой, агрегированием и оценкой предприятий на основе договоров, без проверки достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, предоставляемых им аудиторскими организациями, видов операций, процессов и видов деятельности, происходящих в них, а также показателей, характеризующих их в количественном и качественном отношении.

Результатом аудиторского анализа показателей, на основе которых исчисляется налог на прибыль является обеспечение того, чтобы сумма налогооблагаемой базы была правильно рассчитана. Для того чтобы обеспечить реальность налогооблагаемой базы (НОБ), необходимо проанализировать реальное отражение всех 14 факторов (из них 6 непосредственно влияющих и 8 косвенно влияющих факторов) на счете и в отчете (см. рис. 3).



где: **Пун** – прибыль до уплаты налога; **Нрд** – расходы, обратно облагаемые налоговой базой; **Нвб** – расходы, которые не вычитаются из налоговой базы в отчетном периоде, но вычитаются в будущем; **Ноп** – расходы, которые вычитаются из налоговой базы в отчетном периоде; **Див** – доходы, полученные от налога у источника выплаты (полученные дивиденды, проценты); **Л** – льготы; **ЧВ** – чистая выручка от реализации; **Срт** – себестоимость реализованного товара; **РП** – расходы периода; **Дор** – другие операционные расходы; **ДФД** – доход от финансовой деятельности; **Рфд** – расходы финансовой деятельности; **ЧП** – чрезвычайная прибыль; **ЧУ** – чрезвычайные убытки.

Рис. 3. Прямые и косвенные факторы, влияющие на базу, на которую взимается налог на прибыль¹¹

¹¹ Разработано автором на основе Налогового кодекса Республики Узбекистан.

Считаем целесообразным проведение анализа реальности всех факторов, прямо и косвенно влияющих на базу, подлежащую налогообложению по налогу на прибыль, в следующей последовательности:

Во-первых, показатели, характеризующие данные факторы, должны выдаваться на основании сведений, содержащихся в «Отчете о финансовых результатах» предприятия и сумм, указанных в «Расчете налога на прибыль» в регистрах учета, то есть в журнале-ордере и главной книге. Это позволяет аудиторам убедиться в том, что суммы, указанные в «Отчете о финансовых результатах», а также в «Счете налога на прибыль», соответствуют текущей бухгалтерской информации или определить, есть ли между ними какие-либо расхождения.

Во-вторых, после этого на основе анализа собранных данных по каждому фактору, прямо или косвенно влияющему на налогооблагаемую базу, определяются ошибки в них, то есть доказываются суммы, которые должны быть умножены или уменьшены на эти показатели.

В-третьих, корректируются суммы, указанные в «Отчете о финансовых результатах» предприятия и «Расчете налога на прибыль» по каждому фактору, прямо или косвенно влияющему на налогооблагаемую базу.

В-четвертых, на этой основе определяются и подтверждаются суммы, представляющие его фактическую величину по каждому фактору, прямо или косвенно влияющему на налогооблагаемую базу.

Результаты аналитических процедур, выполненных по вышеприведенной последовательности, должны быть оформлены в виде соответствующих таблиц. Однако типовые формы таблиц, отражающие результаты аналитических процедур, в стандартах аудита и литературе не приводятся. В ходе исследования были рекомендованы аналитические таблицы, описывающие результаты проведенных процедур при определении реальной налогооблагаемой базы, и показаны пути их использования.

Основными результатами аудиторского анализа показателей, рассчитанных по налогу на прибыль, считаются следующие: обеспечение точности определения суммы налога на прибыль; определение факторов, влияющих на изменение налога на прибыль, и оценка силы воздействия, то есть уровня операционного рычага, динамического и статического; определение наличия дебиторской задолженности и кредиторской задолженности; определение отклонения от суммы налога на прибыль, оставшейся в распоряжении предприятия в целях целевого использования. В ходе исследования разработана аудиторская методика анализа данных показателей, рассчитываемых по налогу на прибыль. Методика определения степени влияния отдельно полученных факторов на изменение суммы налога на прибыль приведена на примере АО «Самаркандонмахсулотлари» (см. табл. 7).

Таблица 7

Изменение влияния факторов, прямо и косвенно влияющих на величину налога на прибыль АО «Самарқанддонмахсулотлари» в 2018-2019 годах¹²

№	Показатели	Единица измерения	2018 год	2019 год	Разница, (+,-)
1	Налогооблагаемая база	Тыс.сумов	1775072	1356963	-418109
2	Сумма налога на прибыль	Тыс.сумов	133130,4	101772,4	-31358
3	Сила воздействия на величину налога на прибыль налогооблагаемой базы (1ст.: 2ст.)	Раз	13,3	13,3	0
4	В т.ч. сила воздействия элементов налогооблагаемой базы		+8,9	+14,0	+5,1
4.1	Сила воздействия затрат, вновь добавляемых в налогооблагаемую базу	Раз	+9,3	+15,1	5,8
4.2	Сила воздействия полученных дивидендов и процентов	Раз	-0,4	-1,1	-0,7
4.3	Сила воздействия налоговых льгот	Раз	-	-	-
5	Сила воздействия элементов прибыли (убытка) до момента уплаты налога. В т.ч.	Раз	+4,4	-0,7	-5,1
5.1	Сила воздействия чистой выручки	Раз	+94,3	+185,3	+91,0
5.2	Сила воздействия себестоимости реализации	Раз	-68,3	-139,7	-71,4
5.3	Сила воздействия расходов периода	Раз	-24,5	-52,0	-27,5
5.4	Сила воздействия прочих операционных доходов	Раз	+2,2	+5,0	+2,8
5.5	Сила воздействия дохода от финансовой деятельности	Раз	+1,0	+3,0	+2,0
5.6	Сила воздействия расходов финансовой деятельности	Раз	-0,3	-2,3	-2,0

Эти расчеты позволяют определить влияние прямых и косвенных факторов, влияющих на налог на прибыль.

Одна из важных задач налоговой проверки - проверка правильности и эффективности использования льгот, предоставляемых государством по налогу на прибыль. Форма отчета, представляемого предприятиями об использовании налоговых льгот в Государственную налоговую инспекцию, не предусматривает, что информация об этих льготах отражается на основании подтверждающих документов. На практике часто бывает, что этот отчет составлен приблизительно. По этой причине, предлагается включить в категорию налогоплательщиков, относящихся к категории высокого риска (налогового риска), и провести обязательный налоговый аудит, если не обоснованы несоответствия в целевом использовании суммы налога на прибыль, находящейся в распоряжении предприятия за счет налоговых льгот или обоснования считаются недостаточными. А также дано авторское определение предприятиям этой категории: «Налогоплательщики, относящиеся к категории высокого риска (налогового риска)» - это предприятия с низкой рентабельностью, с систематической неуплатой или неполной уплатой налогов и сборов в бюджет, с высокой вероятностью

¹² Разработано автором на основе исследований.

неисполнения или неполного исполнения обязательств налогоплательщика (налогового агента), которые не предоставляют основания или основания считаются недостаточными для расхождений в предполагаемом использовании суммы налога на прибыль, находящейся в распоряжении предприятия за счет налоговых льгот или нормативных актов.

Эти предложения послужили повышению ответственности в целевом использовании средств, оставшихся в распоряжении предприятия, за счет налоговых льгот, внедрению налогового аудита в практику.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате исследований, проведенных по теме учета и аудита налога на прибыль, были разработаны следующие **научные выводы и рекомендации**.

1. В нормативных документах республики и изученных источников литературы было выявлено, что нет четкого и прозрачного определения понятия «показатели налога на прибыль», а также не разработаны научно обоснованные классификационные основы этих показателей. В ходе исследования показатели налога на прибыль классифицированы по разным признакам, а также определен их состав и разработаны их определения.

2. На основе изучения передового международного опыта предложено включить в учетную политику рабочих счетов 9811 - «Обратно включаемые расходы в налоговую базу по налогу на прибыль», 3212 - «Отложенные налоговые активы», 6251 - «Отсроченные налоговые обязательства». Разработаны рекомендации по практическому применению этих счетов. Внедрение предлагаемой отчетности позволило улучшить аналитический учет налога на прибыль и привести учет налога на прибыль в соответствие с международными стандартами.

3. Разработанные предложения по улучшению действующей формы отчета «Расчет налога на прибыль» на основе внедрения уточнения порядка определения налогооблагаемой базы и исчисления налога на прибыль с включением убытка прошлых лет, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, размером средств, направляемых на инвестиции, инвестиционные скидки, обеспечили обоснованность расчета налога на прибыль и расширение информационного охвата.

4. Аудит показателей по налогу на прибыль выделен в отдельный блок в рамках подкомплекса «Налог на прибыль», в котором определены объекты, подлежащие аудиту в рамках этого блока. План аудита и программа были разработаны, чтобы тщательно изучить все количественные и относительные показатели налога на прибыль, и анализировать их по горизонтали и по вертикали.

5. В целях соответствия действующей формы расчета налога на прибыль к форме, применяемой в международной практике, предложены усовершенствованные формы учета налога на прибыль и налоговой отчетности по показателям, необходимым для расчета налогов для

юридических лиц, переведенных на МСФО. Рекомендованы формы информации об отдельном, а также консолидированном финансовом положении юридических лиц, прошедших международные стандарты финансовой отчетности, и формы информации об отдельных, а также о консолидированном совокупном доходе юридических лиц, предоставленные юридическими лицами, прошедшими международные стандарты финансовой отчетности. Эти формы внедрены Государственным налоговым комитетом.

6. Для обеспечения реалистичности налоговой базы было рекомендовано проанализировать тот факт, что всего в учете и отчете отражается 14 факторов (из них 6 непосредственно влияющих и 8 косвенно влияющих). В ходе исследования была разработана методика, основанная на 4-х этапной последовательности данного анализа, а также рекомендованы аналитические таблицы, описывающие результаты проведенных обработок при определении реальности налогооблагаемой базы и указаны пути их использования.

7. Разработаны методики проверки для обеспечения точности суммы налога на прибыль; выявления факторов, влияющих на изменение налога на прибыль, то есть динамическая и статическая оценка уровня операционного леввериджа; дебиторская и кредиторская задолженность по налогу на прибыль, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, позволяющие выявить отклонения в целевом использовании суммы налога на прибыль, которая остается в распоряжении предприятия для использования по назначению. Предложено включить в категорию налогоплательщиков, относящихся к категории высокого риска (налогового риска), и провести обязательный налоговый аудит, если не обоснованы несоответствия в целевом использовании суммы налога на прибыль, находящейся в распоряжении предприятия за счет налоговых льгот или обоснования считаются недостаточными.

Разработанные предложения и рекомендации помогут привести учет и аудит налога на прибыль в соответствие с международными стандартами, а также расширить возможности предоставления информации внутренним и внешним пользователям.

**SCIENTIFIC COUNCIL PhD.03 / 27.02.2020.I.106.03 ON AWARD OF A
SCIENTIFIC DEGREE OF ECONOMIC SCIENCES AT
FERGANA POLYTECHNIC INSTITUTE**

SAMARKAND INSTITUTE OF ECONOMICS AND SERVICE

PASHAKHODJAEVA DILDORA DJABBORKHONOVNA

**IMPROVING ACCOUNTING AND AUDITING OF
INCOME TAX**

08.00.08 - Accounting, economic analysis and audit

**DISSERTATION ABSTRACT
for the doctor of philosophy degree (PhD) of economic sciences**

Fergana city – 2021 year

The topic of the dissertation of a Doctor of Philosophy (PhD) was registered by the Higher Attestation Commission under the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under B2017.1.PhD/Iqt42.

The dissertation has been carried out at Samarkand Institute of Economics and Service.

The abstract of the thesis in three languages (Uzbek, Russian, English(resume)) is posted on the website of the Scientific Council (www.ferpi.uz) and the information and educational portal «ZiyoNet» (www.ziynet.uz).

Scientific supervisor: **Urazov Komil Bahramovich**
Doctor of Economics, Professor

Official opponents: **Dusmuratov Rajapboy Davle tbaevich**
Doctor of Economics, Professor
Nurmatov Orifjon Tolibjanovich
Doctor of Philosophy (PhD) in Economics

Leading organization: **Tashkent Institute of Finance**

The defense of the thesis will take place on «___» _____ 2021 at ____ at a meeting of the Scientific Council PhD.03 / 27.02.2020.I.106.03 for the award of a scientific degree at the Fergana Polytechnic Institute. Address: 100000, Fergana, st. Fergana, 86. Tel/fax: (+99873) 2411206, e-mail: ferpi_info_@edu.uz.

The dissertation can be found at the Information Resource Center of the Fergana Polytechnic Institute (registration number ____). Address: 100000, Fergana, st. Fergana, 86. Tel.: (+99873) 2411293

The abstract of the dissertation is distributed on: «___» _____ 2021.
(protocol of the register №. ____ on «___» _____ 2021).

I.N. Ismanov

Chairman of the Scientific Council
for awarding an academic degree,
Doctor of Economics, Professor

O.T. Nurmatov

Scientific secretary of the scientific
council for the award of a scientific
degree, Doctor of Philosophy (PhD)
in Economics

D. Kudbiev

Chairman of a scientific seminar at a
scientific Council for the award of an
academic degree, Doctor of
Economics, Professor

INTRODUCTION (abstract of the (PhD) Doctor's dissertation)

The aim of the research work is to develop proposals and recommendations for improving accounting and audit of income tax.

The research objectives are as follows:

development of definitions and classifications of tax indicators bases based on international standards and best foreign experience;

development of recommendations for improving the system of accounts for accounting for expenses, deferred tax assets, deferred tax liabilities affecting income tax;

development of proposals for improving the calculation of income tax benefits and their use in accordance with the requirements of international financial reporting standards;

development of proposals for improving the calculations of income tax and tax reporting forms based on the study of international best practices and the requirements of international standards;

improvement of the theoretical and organizational foundations of the audit of indicators of income tax as a separate object of general audit;

development of scientific and practical recommendations for the formation and improvement of the methodology of tax audit of income tax indicators;

The research objects are the enterprises comprising Uzdonmahsulot JSC and Uzkiymosanoat JSC.

The scientific novelty of the research work:

the analytical accounting of income tax in accounting policy has been improved by introducing working accounts 9811 - «Reverse expenses included in the tax base for income tax», 3212 - «Deferred tax assets», 6251- «Deferred tax liabilities»;

the procedure for determining the taxable base and calculating profit tax has been clarified by including the loss of previous years that reduce taxable profit, the amount of funds allocated for investments, the introduction of investment deductions;

the structure and information capacity of the income tax declaration has been improved by including information on the separate and consolidated financial position, income, profit and loss;

proposed to include in the category of taxpayers belonging to the category of high risk (tax risk), and to conduct a mandatory tax audit, if inconsistencies in the targeted use of the amount of income tax at the disposal of the enterprise due to tax incentives are not justified or the justification is considered insufficient.

Implementation of research results. Based on the developed proposals for improving the accounting and audit of income tax:

recommendations for improving the analytical accounting of income tax by introducing in the accounting policy working accounts 9811 - «Reverse expenses included in the tax base for income tax», 3212 - «Deferred tax assets», 6251 - «Deferred tax liabilities» are reflected in the accounting policy of JSC Samarkanddonmahsulotlari (certificate of Samarkanddonmahsulotlari JSC dated

December 1, 2020 No. 514 / 3-02) As a result of the implementation of these recommendations, the company achieved accurate accounting of income tax and expanded the ability to provide information for making effective management decisions on the use of tax benefits;

proposals to improve the determination of the taxable base and the procedure for calculating profit tax by determining the loss of previous years, investment funds, investment deductions that reduce taxable profit are included in Resolution No. 2020-03 «On Approval of Tax Reporting Forms» of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated January 28, 2020 (registered by the Ministry of Justice on February 24, 2020 No. 3221) (certificate of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated December 9, 2020 No. 18 / 2-38811). The implementation of these recommendations helped to improve the efficiency of measures taken in the country to bring the calculation of income tax in line with the requirements of international financial reporting standards;

a proposal to improve the composition of reporting on income tax and information capabilities on the basis of entering information on a separate and consolidated financial position, income, profits, losses, are reflected in the decree of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated September 30, 2020 No. 2020-38 On amendments to Resolution «On Approval of Tax Reporting Forms» (registered by the Ministry of Justice of the Republic of Uzbekistan dated October 20, 2020, Registration No. 3221-1). (certificate of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated December 9, 2020 No. 18/2-38811). The implementation of these proposals in practice led to an increase in the reliability, completeness and objectivity of tax reporting data;

proposals for inclusion in the category of taxpayers belonging to the category of high risk (tax risk), and conducting a mandatory tax audit, if inconsistencies in the intended use of the amount of income tax at the disposal of the enterprise due to tax incentives are not justified or justifications are considered insufficient are reflected in the Resolution Of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated May 18, 2020 No. 2020-17 «On approval of the Regulation on tax audit» (certificate of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated December 9, 2020 No. 18 / 2-38811). The implementation of this proposal served to increase responsibility for the targeted use of funds remaining at the disposal of the enterprise through tax incentives.

Approbation of scientific results: The research results were discussed at 2 republican and 3 international scientific conferences.

Publications of the research results: In total there were published 14 scientific papers on the topic of the dissertation, including 1 scientific article in the journal, 1 scientific and methodological development, 7 scientific articles in scientific publications recommended for publication of the main scientific results of doctoral dissertations of the Higher Attestation Commission of the Republic of Uzbekistan, 1 of which was published in a foreign journal.

The structure and scope of dissertation. The dissertation consists of an introduction, three chapters, conclusion, a list of references and appendices. The volume of the dissertation is 148 pages.

ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ
СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ
LIST OF PUBLISHED WORKS

I бўлим (I часть; part I)

1. Пашаходжаева Д.Д. Фойда солиғи кўрсаткичлари ва уларни таснифлаш асослари // Иқтисодиёт ва таълим. Т., 2010. №6. Б. 77-80. (08.00.00; №11)
2. Pashakhodjaeva D. The essence and types of audit analysis and their role in the assessment of profit tax indicators // International Scientific Journal ISJ Theoretical & Applied Science Philadelphia. USA, 2020.ISSN 2308-494X. P. 16-18 (№23; SJIF-8,997).
3. Пашаходжаева Д.Д. Фойда солиғи кўрсаткичлари бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари ва тамойиллари // Иқтисодиёт ва таълим. Т., 2015. №1. Б. 96-100. (08.00.00; №11)
4. Пашаходжаева Д.Д. Бевосита солиқлар таркибида фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг методологик масалалари // Иқтисодиёт ва таълим. Т., 2015. №3. Б. 92-95. (08.00.00; №11)
5. Пашаходжаева Д.Д. Фойда солиғига таъсир қилувчи харажатлар ҳисобининг методологик муаммолари ва уларнинг ечимлари // Иқтисод ва молия. Т., 2019. №7 (127). Б.11-17. (08.00.00; №11)
6. Пашаходжаева Д.Д. Фойда солиғи кўрсаткичлари: халқаро ва миллий жиҳатларни уйғунлаштириш // Сервис. Самарқанд, 2019. №2. Б. 118-122. (08.00.00; №20)
7. Пашаходжаева Д.Д. Хориж тажрибаси ва Ўзбекистонда олиб борилаётган ислохотлар замирида фойда солиғи бўйича имтиёзлар ҳисобини такомиллаштириш масалалари // Biznes-Эксперт. Т., 2019. №12. Б. 40-43. (08.00.00; №3)
8. Pashahodzhaeva D. Basis of classification of income tax indicators in Uzbekistan // 13th International scientific conference «European Applied Sciences: modern approaches in scientific researches». Germany, 19.12.2014. P. 105-109.
9. Пашаходжаева Д.Д. Хизмат кўрсатиш корхоналарида фойда солиғини ҳисоблашда чегирилмайдиган харажатлар ҳисобини такомиллаштириш масалалари / «Туризм хизматлари ва сервисини ривожлантиришнинг халқаро илғор тажрибаси ва уни Ўзбекистонда қўллаш масалалари» мавзусидаги халқаро илмий-амалий анжуман. 1-қисм. Самарқанд, 25-28 май 2018. Б. 317-320.
10. Пашаходжаева Д.Д. Фойда солиғи кўрсаткичлари аудитининг назарий асослари / «Хизмат кўрсатиш соҳасини ривожлантириш ва аҳолини иш билан таъминлаш масалалари» мавзусидаги республика илмий-амалий конференцияси. Самарқанд, СамИСИ 26-декабрь 2009. Б. 287-291.
11. Пашаходжаева Д.Д. Рақамли иқтисодиёт шароитида корхоналарнинг фойда солиғи бўйича ҳисобланган кўрсаткичларининг аудиторлик таҳлилининг аҳамияти / «Рақамли иқтисодиёт шароитида иқтисодий

фаолиятни ташкил этиш, бошқариш ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва аудитининг долзарб муаммолари ва ечимлари» мавзусидаги республика илмий-амалий анжуман. Фарғона: ФарПИ, 21ноябрь 2020. Б.243-247.

II бўлим (II часть; part II)

12. Пашахўжаева Д.Д. Фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисобини уйғунлаштириш масалалари // Бозор, пул ва кредит. Т., 2011. №1. Б. 50-53.

13. Пашаходжаева Д.Д. Корхоналарнинг даромад (фойда) солиғи ва унинг ҳисобини такомиллаштириш / «Servis va turizm: Boshqarish va rivojlantirish muammolari» мавзусидаги халқаро илмий-амалий анжуман материаллар тўплами. Самарқанд, 2007. Б. 294-296.

14. Пашаходжаева Д.Д. Фойда солиғи ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш // Илмий-услубий тавсиялар. Самарқанд: СамДЧТИ, 2020. 3.6 б.т.

Автореферат “Молия” журналида тахрирдан ўтказилди
(26.05.2021)

Босишга рухсат этилди: 28.05.2021 йил.
Бичими 60x84. «Times New Roman»
Гарнитурда рақамли босма усулида босилди.
Шартли босма табоғи 3,6. Адади: 100. Буюртма № 10.

“DAVR MATBUOT SAVDO” МЧЖ
босмахонасида чоп этилди
100196, Тошкент, Қўйлик, 4-мавзе, 46.