

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ БАНК-МОЛИЯ
АКАДЕМИЯСИ, ТОШКЕНТ ИРРИГАЦИЯ ВА МЕЛИОРАЦИЯ
ИНСТИТУТИ ВА ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ ҲУЗУРИДАГИ
14.07.2016.І.31.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ БАНК-МОЛИЯ АКАДЕМИЯСИ

ҲОТАМОВ КОМИЛ РАББИМОВИЧ

**БИЛВОСИТА СОЛИҚЛАР ҲИСОБИ, ТАҲЛИЛИ
ВА АУДИТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.07 – Молия. Бухгалтерия ҳисоби
(иқтисодиёт фанлари)**

ДОКТОРЛИК ДИССЕРТАЦИЯСИ АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент – 2016

Докторлик диссертацияси автореферати мундарижаси
Оглавление автореферата докторской диссертации
Content of the doctoral dissertation abstract

Ҳотамов Комил Раббимович

Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини
такомиллаштириш..... 3

Хотамов Комил Раббимович

Совершенствование учета, анализа и аудита косвенных
налогов..... 27

Khotamov Komil Rabbimovich

Improving accounting, analysys and audit of indirect
taxes..... 51

Эълон қилинган ишлар рўйхати

Список опубликованных работ
List of published works..... 73

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ БАНК-МОЛИЯ
АКАДЕМИЯСИ, ТОШКЕНТ ИРРИГАЦИЯ ВА МЕЛИОРАЦИЯ
ИНСТИТУТИ ВА ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ ҲУЗУРИДАГИ
14.07.2016.1.31.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ БАНК-МОЛИЯ АКАДЕМИЯСИ

ҲОТАМОВ КОМИЛ РАББИМОВИЧ

**БИЛВОСИТА СОЛИҚЛАР ҲИСОБИ, ТАҲЛИЛИ
ВА АУДИТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.07 – Молия. Бухгалтерия ҳисоби
(иқтисодиёт фанлари)**

ДОКТОРЛИК ДИССЕРТАЦИЯСИ АВТОРЕФЕРАТИ

Тошкент – 2016

Докторлик диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестацияси комиссиясида 30.09.2014/В2014.3-4.174 рақам билан рўйхатга олинган

Докторлик диссертацияси Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академиясида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз) илмий кенгаш веб-саҳифаси (www.bfa.uz) ва «ZiyoNet» Ахборот-таълим портали (www.ziynet.uz) манзилларига жойлаштирилган.

Илмий маслаҳатчи:

Қурбанов Зият Ниязович
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Расмий оппонентлар:

Пардаев Мамаюнус Қаршибоевич
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Ҳасанов Баҳодир Акрамович
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Каримов Неъматулла Фатхуллаевич
иқтисодиёт фанлари доктори

Етакчи ташкилот:

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги

Диссертация ҳимояси Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси, Тошкент ирригация ва мелиорация институти ва Тошкент молия институти ҳузуридаги 14.07.2016. I.31.01 рақамли илмий кенгашнинг 2016 йил «__»_____куни соат____даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, Мовароуннаҳр кўчаси, 16 уй. Тел.: (99871) 237-53-25, факс: (99871) 237-54-01, e-mail: info@bfa.uz.

Докторлик диссертацияси билан Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академиясининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (___рақами билан рўйхатга олинган). (Манзил: 100000, Тошкент шаҳри Мовароуннаҳр кўчаси, 16 уй, Тел.: (99871) 237-53-25, факс: (99871) 237-54-01, e-mail: info@bfa.uz.

Диссертация автореферати 2016 йил «__»_____куни тарқатилди.
(2016 йил «__»_____даги _____рақамли реестр баённомаси).

А.Ш. Бекмурадов

Фан доктори илмий даражасини берувчи
илмий кенгаш раиси, и.ф.д., профессор

У.В. Гафуров

Фан доктори илмий даражасини берувчи
илмий кенгаш котиби, и.ф.н., доцент

Н.Х. Ҳайдаров

Фан доктори илмий даражасини берувчи
илмий кенгаш ҳузуридаги илмий семинар
раиси, и.ф.д., профессор

КИРИШ (Докторлик диссертацияси аннотацияси)

Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати. Жаҳон мамлакатлари иқтисодиётида билвосита солиқларнинг ўрни катта аҳамиятга эга. Жумладан, Европа мамлакатлари, Хитой ва Японияда билвосита солиқлардан тушум давлат бюджетига асосий тушумларнинг 30-60 фоизини ташкил этади. Шунга кўра, мазкур мамлакатларда билвосита солиқларни ҳисобини юритишни такомиллаштириш масаласига алоҳида эътибор қаратиб келинмоқда.

Ўзбекистон Республикаси мустақил тараққиёт даврида бухгалтерия ҳисобини халқаро андозадаги моделлар асосида юритишга алоҳида эътибор берилмоқда. Солиқлар ҳисоби, жумладан билвосита солиқлар ҳисобини юритиш зарурати, дастлаб «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуннинг (1996) ишлаб чиқилиши билан юзага келган бўлса, солиқ ҳисоботи шакллари алоҳида ҳисобот кўринишида шакллантириш ҳамда солиқ органларига топширилишини белгилаш, солиқ қонунчилигига айнан солиқ ҳисоботи тушунчасини киритилиши, солиқ ҳисоботларини аудиторлар, солиқ органлари томонидан назоратдан ўтказилиши мазкур тизимнинг тўлиқ шаклланиши ва такомиллашувига олиб келди.

Бугунги кунда жаҳонда, айниқса, миллий хўжалик юритувчи субъектларда билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш бўйича тадқиқотлар устувор даражада амалга оширилмоқда. Бу борада, кўйидаги муҳим илмий вазифаларни ҳал этишга эътибор қаратилмоқда: хўжалик юритувчи субъектларда билвосита солиқларни бошланғич ҳисоб ҳужжатларида акс эттирилишини танқидий ўрганиш, бошланғич ҳисоб ҳужжатлари маълумотларини умумлаштириш ҳамда солиқ ҳисоботларини шакллантириш, билвосита солиқлар ахборот-таҳлил маълумотлар базасини ўрганиш, билвосита солиқлар таҳлилинини ўтказишда бухгалтерия ҳисоби маълумотлари шаффофлигини таъминлаш, молиявий ҳисоботлар аудити сингари солиқ ҳисоботлари аудитини ўтказиш услугиётини такомиллаштириш борасида илмий тавсиялар ишлаб чиқиш.

Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонуни (2000), Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сон «Акциядорлик жамиятларида замонавий бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Фармони, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2016 йил 12 апрелдаги ПҚ-2520-сонли «Мева-сабзавот, картошка ва полиз маҳсулотларини харид қилиш ва улардан фойдаланиш тизимини такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Қарори, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2016 йил 5 октябрдаги ПФ-4848-сонли «Тадбиркорлик фаолиятининг жадал ривожланишини таъминлашга, хусусий мулкни ҳар томонлама ҳимоя қилишга ва ишбилармонлик муҳитини сифат жиҳатидан яхшилашга доир кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Фармонида белгиланган вазифаларни амалга оширишга ушбу диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига боғлиқлиги. Мазкур диссертация тадқиқоти республика фан ва технологиялар ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодий шакллантириш» устувор йўналишларига мувофиқ ИТД-2 «Демократик ислохотларни янада чуқурлаштириш, фуқаролик жамиятини шакллантириш, миллий иқтисодий модернизациялаш ва эркинлаштиришнинг илмий асосларини ишлаб чиқиш» лойиҳаси доирасида бажарилган.

Диссертация бўйича хорижий илмий-тадқиқотлар шарҳи. Билвосита солиқлар ҳисобини юритиш, таҳлили ва аудитини ташкил этиш орқали иқтисодий ўсишга таъсир этиш бўйича изланишлар жаҳоннинг етакчи олий таълим муассасалари ва илмий марказлари, жумладан: World bank, American Institute of Certified Public Accountants, International auditors firms-KPMG, Georgia State University (АҚШ), Nevin Economic Research Institute-NERI, Office of the auditors General (OAG), Commission audit activity (Швеция), Institute of Chartered Accountants of Scotland (Шотландия), United Nations Development Programme-UNDP, Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Финансовый университет при правительстве Российской Федерации (Россия) томонидан амалга оширилмоқда.

Дунёда билвосита солиқлар, уларнинг ҳисоби, ва аудитини такомиллаштиришга оид олиб борилган илмий тадқиқотлар натижасида қатор, жумладан, қуйидаги илмий натижалар олинган: қўшилган қиймат солиғининг оптимал ставкаси 15-20 фоизни ташкил қилиши, ставка пасайтирилиши бюджет тушумлари етишмовчилигига олиб келиши, юқори ставканинг жорий қилиниши бизнесни яширишга олиб келиши исботланган (International auditors firms-KPMG); билвосита солиқдан қочиш иқтисодий ўсишга, макроиқтисодий барқарорликка таъсир этиши исботланган (Georgia State University, АҚШ); хўжалик юритувчи субъектлар солиқ харажатларининг таркибида қўшилган қиймат солиғининг улуши юқори эканлиги аниқланган (Nevin Economic Research Institute-NERI, Ирландия); солиқ масалалари бўйича солиқ аудити ва бошқа хизматлар ҳамда солиқ органлари билан мулоқот методикаси ишлаб чиқилган (Комиссия по аудиторской деятельности при президенте Российской Федерации).

Дунё миқёсида билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштиришга оид қатор, жумладан, қуйидаги устувор йўналишларда тадқиқотлар олиб борилмоқда: билвосита солиққа тортиш тизимини давлатлар ўртасидаги муносабатларга таъсири, билвосита солиқларни тадбиркорлик харажатларига таъсирини юмшатиш, акциз солиқларидан фойдаланган ҳолда ижтимоий-иқтисодий масалаларни ҳал этиш.

Муаммонинг ўрганилганлик даражаси. Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудити ташкил этиш муаммоларини тадқиқ қилиш борасида хорижий мамлакатлар олимлари А.Д.Шеремет, В.П.Суйц, А.В.Началов, А.Г.Черника, Я.В.Соколов, И.М.Александров, Н.В.Миляков, В.Я.Кожин, В.Я.Кожин, В.Я.Кожин,

Н.А.Брецлавцева, Н.В.Войтоловский, Е.В.Егорова, М.И.Баканов, М.В.Мельник ва бошқалар илмий ишлар олиб борган.

Ўзбекистонлик иқтисодчи олимлар И.Т.Абдукаримов, М.Қ.Пардаев, А.А.Каримов, А.Х.Пардаев, А.К.Ибрагимов, К.Б.Ўрозов, И.Исманов, З.Т.Маматов, Ш.А.Тошматов, Р.Д.Дўсмуратов, Э.Ф.Гадоев, Н.Ф.Каримов, М.М.Тўлахўжаева, Б.А.Ҳасанов, Б.И.Исроилов, З.Н.Қурбанов, Р.Холбеков, Н.Х.Ҳайдаров, Т.С.Маликов, Ш.У.Ҳайдаров, К.Б.Аҳмеджанов, Б.Р.Санакулова, К.М.Мисиров, И.М.Ниязметов, Ш.Тўраев ва бошқаларнинг илмий ишларида билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитининг илмий-услубий ва амалий жиҳатлари қисман ўз аксини топган¹.

Аммо, бу ишларда билвосита солиқлар ҳисобини тартибга солиш, таҳлил қилиш ва аудиторлик текширувидан ўтказиш масалалари бўйича умумий мулоҳазалар берилган. Уларда билвосита солиқлар ҳисобини юритишдаги счётлар тизими, ҳужжатлаштириш, билвосита солиқ ҳисоби маълумотларини умумлаштириш, таҳлилин ташкил этишнинг назарий ҳамда услубий томонлари, билвосита солиқларни аудитдан ўтказиш методикаси билан боғлиқ муаммолар комплекс тадқиқот шаклида алоҳида ўрганилмаган.

Диссертация мавзусининг диссертация бажарилган олий таълим муассасаси илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги. Диссертация тадқиқоти Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси «Бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва аудит» кафедрасининг «Бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва аудитни ривожлантиришнинг концептуал асослари» мавзусидаги илмий-тадқиқот ишларига мувофиқ бажарилган.

Тадқиқотнинг мақсади билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудити методологиясини такомиллаштириш борасида илмий-услубий ва амалий тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

¹Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник М.: ИНФРА-М, 2004. - 280 с.; Маликов Т.С., Ҳайдаров Н.Х. Молия: умумдавлат молияси. Ўқув қўлланма. – Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2009. -556 б.; Началов А.В. Налоговый словарь. М.: Налог-ИНФО, 2004. -102 с.; Черника А.Г, Налоги, М.: «Финансы и статистика» 1996. 344 с.; Ниязметов И.М. Солиқ юкининг тадбиркорлик субъектлари молиявий фаолиятига ва бюджет даромадларига таъсири таҳлили. Дис...икт.фан.н-ди – Т.: 2007. -134 б.; Тошматов Ш.А. Қўшилган қиймат солиғи. Монография. – Тошкент.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 2004. -160 б.; Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлоқулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. – Тошкент.: «Шарқ», 2004. - 466 б.; Александров И.М. Налоги и налогообложение.: Учебник. – 2-е изд.-М.: Издательско – торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2005. – 314 с.; Миляков Н.В. Налоги и налогообложение.: Учебное пособие. –М.: КНОРУС, 2006. – 246 с.; Исроилов Б.И.Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. – Тошкент: «Ўзбекистон», 2006. – 272 б.; Кожинов В.Я.. Налоговый учет. Пособия для бухгалтера. – М.: КНОРУС, 2004. – 656.; Брецлавцева Н.А.. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. –М.: Феникс, 2012. – 318 с.; Гадоев Э.Ф ва б. Билвосита солиқлар: қўшилган қиймат солиғи, акциз солиғи. – Тошкент: «NORMA», 2011. – 327 б.; Войтоловский Н.В, Калинина Н.В, Мазурова И.И., - Экономический анализ: Учебник. – М.: Издательство Юрайт, 2013. 548 с.; Егорова Е.В. – Налоговый анализ в организациях. – Дис...канд.экон.наук.-М.: 2014. – 142 с.; Тўраев Ш. «Хўжалик субъектларининг солиқ юкини оптималлаштириш масалалари». Дис... автореф. икт.фан.н-ди. – Тошкент, БМА. 2007. 21 б.; Санакулова Б.Р. «Кичик тадбиркорлик субъектларини солиққа тортиш механизмини такомиллаштириш орқали иқтисодий ўсишни таъминлаш» Дис...икт.фан.д-ри. Тошкент 2016. -260 б.; Қурбанов З.Н «Солиқ ҳисоби ва аудитининг назарий ва методологик асослари». Дис...икт.фан.д-ри - Тошкент.: БМА, 2006. 272 б.; Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. –Т.: «Ўзбекистон миллий энциклопедияси», 2003. - 412 б.; Мисиров К. «Билвосита солиқларнинг молиявий ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш», Дис...икт.фан.н-ди. 2010. 145 б.; Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д.. Теория экономического анализа. Учебник. –М.: «Финансы и статистика», 2004. 432 с.

Тадқиқотнинг вазифалари:

солиқ ҳисоби, солиқ таҳлили ва солиқ аудити тушунчаларининг такомиллаштирилган таърифларини ишлаб чиқиш;

билвосита солиқларни ҳисобга олиш, ҳужжатларда акс эттириш ва уларнинг счётлардаги боғланишларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш;

билвосита солиқлар ҳисобини ташкил этишнинг хориж тажрибасини ўрганиш асосида, улардан мамлакатимизда фойдаланиш мумкин бўлган жиҳатларини кўрсатиб бериш;

билвосита солиқлар таҳлили ахборот манбаларини шакллантириш ва уларни такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш;

солиқ харажатларини тан олиш нуктаи назаридан солиқ юки кўрсаткичини таҳлил қилиш методикасини ишлаб чиқиш;

билвосита солиқлар аудитини ташкил этиш ва аудиторлик текширувини ўтказиш методологиясини такомиллаштириш юзасидан назарий ва амалий таклифларни ишлаб чиқиш.

Тадқиқот объекти сифатида мамлакатимизда фаолият кўрсатаётган хўжалик юритувчи субъектларнинг билвосита солиқлари ҳисоби, таҳлил ва аудити олинган.

Тадқиқот предмети бўлиб билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитининг назарий, илмий, амалий асослари ҳамда уларни такомиллаштириш йўналишлари ҳисобланади.

Тадқиқотнинг усуллари. Диссертация ишида гуруҳлаш, таққослама таҳлил, тизимли ёндошув, индукция, дедукция, қиёсий таққослаш, кузатув, назарий ва амалий ўрганиш, статистик таҳлил, омилли таҳлил, иқтисодий-математик усуллардан фойдаланилган.

Тадқиқотнинг илмий янгилиги қуйидагилардан иборат:

халқаро йўналишда ташишлар бўйича кўрсатилган хизматларга ноль даражали ставкани қўллаш натижасида ҳосил бўлган қўшилган қиймат солиғининг ортиқча суммасини қайтариш учун асос бўлувчи қўшимча ҳужжатлар таркиби ва рўйхатини солиқ қонунчилигига киритиш таклиф қилинган;

маҳсулотлар экспортини тасдиқлаш, қўшилган қиймат солиғи бўйича ноль даражали ставкани қўллаш, солиқ солинадиган базага тузатиш киритиш ва унинг натижаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш таклифи ишлаб чиқилган;

қўшилган қиймат солиғига ихтиёрийлик асосида ўтиш афзаллигини ҳисоблаш тартиби ишлаб чиқилган;

билвосита солиқлар таҳлилинини ташкил этишда ҳисоб-ахборот манбаларини тўплаш ва ундан таҳлил ўтказишда фойдаланиш тизими яратилган;

билвосита солиқлар аудитида аниқланган камомад ва мол-мулкнинг ҳисобдан чиқарилиши аудитини ўтказиш тартиби бўйича таклифлар асосланган.

Тадқиқотнинг амалий натижаси қуйидагилардан иборат:

солиқ ҳисоби, солиқ таҳлили ва солиқ аудити тушунчаларига такомиллаштирилган таърифлар берилган;

билвосита солиқларни бирламчи ҳужжатларда акс эттириш, ҳамда ҳужжатларни такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган;

билвосита солиқларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш юзасидан ҳисоб юритишда чалкашликни олдини олиш ҳамда шаффофликни таъминлаш мақсадида счётлар тизимидаги амалдаги счётларнинг ўрнига янги счётлардан фойдаланиш тавсия этилган;

билвосита солиқлар бўйича имтиёзлар ҳисоби ва аудитини ташкил этишни такомиллаштириш бўйича илмий таклифлар асосланган;

бухгалтерия ҳисобида харажатларни тан олиш нуқтаи назаридан келиб чиқиб билвосита солиқ юқини ҳисоблаш методикаси ишлаб чиқилган;

билвосита солиқлар аудитини ўтказишнинг ўзига хос-хусусиятлари асосланган ҳамда таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқилган.

Олинган натижаларнинг ишончлилиги. Тадқиқот натижаларининг ишончлилиги ишда қўлланилган ёндошув ва усуллар, унинг доирасида фойдаланилган назарий ёндошувлар расмий манбалардан олингани, аниқ меъёрий ҳужжатлардан ҳамда хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ва солиқ ҳисоботлари маълумотларидан фойдаланилгани, шунингдек, бошқа амалий маълумотлар таҳлиliga асосланганлиги билан белгиланади.

Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти. Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти шундаки, тадқиқот иши натижасида олинган ва илгари сурилган илмий-назарий ва амалий ғоялар, илмий таклиф ва амалий тавсиялардан билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини ўтказиш ҳамда уларни такомиллаштиришга қаратилган илмий тадқиқот ишларида фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижасида олинган асосий хулоса ва тавсиялардан хўжалик юритувчи субъектлар томонидан билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитни ташкил этишда ҳамда солиқ ва аудиторлик назоратини ўтказишда аниқ ахборот манбасини шакллантириш, ишончли хулоса чиқариш самарасини оширишга хизмат қилиши билан белгиланади.

Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши. Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш бўйича ишлаб чиқилган таклифлар асосида:

халқаро йўналишда ташишлар бўйича кўрсатилган хизматларга ноль даражали ставкани қўллаш натижасида ҳосил бўлган қўшилган қиймат солиғининг ортиқча суммасини қайтариш учун асос бўлувчи қўшимча ҳужжатлар таркиби ва рўйхатини солиқ қонунчилигига киритилган (Ўзбекистон Республикаси Давлат солиқ қўмитасининг 2016 йил 19 октябрдаги 16/7-23250-сон маълумотномаси). Ушбу таклиф бугунги кунда амалда бўлган Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Давлат солиқ

қўмитасининг «Солиқ тўловчиларга ноль даражали ставкани қўллаш натижасида ҳосил бўлган қўшилган қиймат солиғининг ортиқча суммасини банкдаги ҳисобварағига қайтариш тартиби тўғрисида»ги Низомда ўз аксини топган. Натижада солиқ тўловчиларда ҳисоб-китоб енгиллашди, давлат солиқ хизмати органларига халқаро йўналишда ташишлар бўйича кўрсатилган хизматлар учун қўшилган қиймат солиғини ноль даражали ставкасини қўллаш натижасида ҳосил бўлган ортиқча суммасини қайтариш тартиблари осонлашди ва таклифни қўллаш самарадорлигининг йиллик кўрсаткичи ўртача 2,2 млрд сўмни ташкил этди;

билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш бўйича ишлаб чиқилган таклифлар ва амалий тавсиялар «Ўзқурилишматериаллари» АК томонидан амалиётга татбиқ этилган («Ўзқурилишматериаллари» АКнинг 2016 йил 2 июндаги 07-1/5-85-сон маълумотнома), жумладан:

маҳсулотлар экспортини тасдиқлаш, қўшилган қиймат солиғи бўйича ноль даражали ставкани қўллаш, солиқ солинадиган базага тузатиш киритиш ва унинг натижаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш жорий қилинган. Мазкур таклифнинг «Ўзқурилишматериаллари» АК тизимидаги корхоналарда билвосита солиқлар ҳисобини ташкил этиш жараёнига татбиқи натижасида қўшилган қиймат солиғи бўйича бюджет билан ҳисоб китоблардаги ноаниқлик бартараф этилиб, таклиф қилинган бухгалтерия проводкаларини тизим корхоналари томонидан қўлланилиши натижасида бюджетга (2016 йил биринчи чорак учун ҳисоб-китоб) 22 млн сўм ортиқча тўланган қўшилган қиймат солиғи мавжудлиги аниқланди ҳамда ортиқча солиқ суммаси бошқа солиқ турларидан қарздорликни қоплашга йўналтирилди;

автоматлаштирилган солиқ аудитини ўтказиш методикасини такомиллаштириш бўйича таклиф асосида бухгалтерия ҳисоби автоматлаштирилган дастурига киритилиши ҳамда ҳар бир счёт-фактура тўлдирилганда автоматик равишда ҚҚСнинг солиқ солинадиган базаси шакллантириб борилиши қўшилган қиймат солиғи бўйича счёт-фактураларни шакллантириш ҳамда қўшилган қиймат ва акциз солиқлари ҳисоботини тузиш вақти олдинги ойларга қараганда 5 кунга қисқаришига олиб келди;

қўшилган қиймат солиғига ихтиёрийлик асосида ўтиш тартибини такомиллаштириш таклифининг тизим корхоналарига татбиқи натижасида қўшилган қиймат солиғига ихтиёрийлик асосида ўтган 7 та корхонанинг мазкур тизимга ўтиши уларнинг молиявий натижасига ижобий таъсир кўрсатмаётганлигини аниқланди ҳамда ихтиёрийлик асосида ҚҚС тўлашдан воз кечилди. Бунинг натижасида мазкур корхоналар томонидан бюджетга тўланадиган 106 млн сўм маблағ тежаб қолинди;

қўшилган қиймат солиғини ихтиёрийлик асосда тўлаш афзаллиги ва камчиликларини ҳисоблаш формуласини амалиётда қўллаш асосида тизимдаги 5 та корхонага ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғига ўтган. Бунинг натижасида, 80 млн сўм атропофида маблағ корхоналар ихтиёрида қолдирилди;

махсулотлар экспортини тасдиқлаш, акциз ва қўшилган қиймат солиқлари солиқ солинадиган базасига тузатиш киритиш, мол-мулк молиявий ижарага берилишини солиқ ҳисоби счётлар тизими орқали акс эттириш таклифи берилган (Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси, 2016 йил 28 июндаги 68-сон маълумотнома). Таклифининг амалиётда қўлланилиши натижасида билвосита солиқлар бўйича бюджет билан ҳисоб-китоблардаги ноаниқлик бартараф этилиб, таклиф қилинган бухгалтерия проводкаларни корхоналар томонидан қўлланилиши натижасида ҳисоб-китоблардаги чалкашлик ва хатоликларни олди олинадиган, бухгалтерия ҳисоби маълумотларини умумлаштириш ҳамда солиқ ҳисоботларини шакллантиришга кетадиган вақт тежалишига олиб келади.

инвентаризация натижасида аниқланган камомад ва мол-мулкнинг ҳисобдан чиқарилиши аудитини такомиллаштириш бўйича таклиф берилган (Ўзбекистон аудиторлар палатаси, 2016 йил 16 июндаги 83/03-сон маълумотнома). Мазкур таклифнинг солиқ қонунчилигида ўз аксини топиши аудиторлар томонидан аниқланган камомад ва мол-мулкни ҳисобдан чиқариш тўғрисида асосли аудиторлик хулосалари шакллантирилишини таъминлайди.

Билвосита солиқлар ҳисоби ва солиқ қонунчилигини такомиллаштиришга оид таклифлар қонунчиликни такомиллаштириш мақсадида қабул қилинган (Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, 2016 йил 7 январдаги 220/441-сон маълумотнома).

Тадқиқот натижаларининг апробацияси. Тадқиқот натижалари бир нечта илмий-амалий анжуманларда, жумладан, «Ўзбекистон Республикасида иқтисодий таҳлил ва аудитни ривожлантириш муаммолари» (Тошкент, 2011), «Банк-молия соҳасининг барқарор ривожланиши Ўзбекистон иқтисодий сиёсатининг муҳим устуворлиги сифатида» (Тошкент, 2014), «Актуальные вопросы совершенствования системы учета, анализа и аудита в организациях» (Тамбов, 2014), «Совершенствование налоговой политики государства в условиях глобализирующейся экономики» (Томбов, 2014), «Ўзбекистон иқтисодиёти реал сектор корхоналарини модернизациялашда банк институтлари иштирокининг долзарб масалалари» (Тошкент, 2014); «Инвестицион иқлим ва ишбилармонлик муҳитини янада яхшилашдаги солиқ механизмининг рағбатлантирувчи роли» (Тошкент, 2015); «Ўзбекистон Республикасида инновация-инвестиция фаолиятини янада такомиллаштиришда банк-молия секторининг иштирокини кенгайтириш» (Тошкент, 2015), «Халқаро молия бозорларига интеграциялашув шароитида Ўзбекистон банк-молия соҳасини модернизациялашнинг замонавий тенденциялари» (Тошкент, 2015), «Ўзбекистонда тижорат банкларининг молиявий барқарорлиги ва ресурс базасини мустаҳкамлаш – иқтисодий ўсишни таъминлашнинг муҳим омили» (Тошкент, 2016) каби халқаро ва республика илмий-амалий конференцияларда маъруза кўринишида баён этилган ва маъқулланган.

Тадқиқот натижаларининг эълон қилиниши. Диссертация мавзуси бўйича жами 35 та илмий иш, шу жумладан 1 та монография, Ўзбекистон

Республикаси Олий аттестация комиссиясининг докторлик диссертациялари асосий илмий натижаларини чоп этиш тавсия этилган илмий нашрларда 12 та, жумладан, 10 таси республика ва 2 таси хорижий журналларда нашр этилган.

Диссертациянинг ҳажми ва тузилиши. Диссертация таркиби, кириш, бешта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат. Диссертациянинг ҳажми 204 бетни ташкил этади.

ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

Кириш қисмида тадқиқотнинг долзарблиги ва аҳамияти асосланган, тадқиқотнинг мақсади ва асосий вазифалари, объекти ва предмети тавсифланган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган, илмий янгилиги ва амалий натижалари баён қилиниб, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти очиб берилган, тадқиқот натижаларининг амалиётга жорий қилиш, нашр этилган ишлар ва диссертация тузилиши бўйича маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг «**Билвосита солиқлар ҳисобининг назарий масалалари**» деб номланган биринчи бобида билвосита солиқлар ва уларнинг ижтимоий-иқтисодий аҳамияти, билвосита солиқлар ҳисобини ташкил этишнинг назарий-услугий асослари, билвосита солиқлар ҳисобининг хориж тажрибаси тадқиқ этилган ҳамда боб якунида мазкур масалалар бўйича илмий хулосалар шакллантирилган.

Бугунги кунда билвосита солиқлардан бюджет даромадларини шакллантиришда асосий манба сифатида фойдаланилмоқда. Билвосита солиқлар бир неча йиллардан бери республикаимиз бюджети даромад қисмини шакллантиришда юқори салмоққа эга (1-жадвал)

1-жадвал

2010-2015 йилларда солиқларнинг давлат бюджетидаги улушининг ўзгариш тенденцияси, (% да)²

Кўрсаткичлар	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Бюджетга тушумлар, жами	100	100	100	100	100	100
Билвосита солиқлар	26,1	26,4	25,4	24,2	23,4	24,1
Билвосита солиқлар	50,4	48,2	49	51,1	53,1	52,6
Ресурс тўловлари ва мол-мулк солиғи	15,4	15,4	15,6	14,8	13,6	13,2
Бошқа солиқлар ва йиғимлар	8,1	10	10	9,8	9,9	10,1
Билвосита солиқлар, жами	100	100	100	100	100	100
Қўшилган қиймат солиғи	56,9	57,9	57,0	56,4	56,2	56,5
Акциз солиғи	32,4	30,9	30,5	31,1	29,4	29,3
Божхона бождари	6,2	6,3	7,3	7,5	8,0	7,7
Транспорт воситаларига бензин, дизель ёқилғиси ва суюлтирилган газ истеъмоли учун солиқ	4,5	4,9	5,2	5,0	6,4	6,5

² Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги сайти маълумотлари, <http://www.mf.uz>

Жадвал маълумотларидан кўринадикки, бевосита солиқларнинг жами солиқ тушумидаги улуши 2010 йилда 26,1 фоизни, 2011 йилда 26,4 фоизни, 2012 йилда 25,4 фоизни, 2013 йилда 24,2 фоизни, 2014 йилда 23,4 фоизни, 2015 йилда 24,1 фоизни ташкил этган бўлиб, билвосита солиқлар эса 2010 йилда 40,4 фоизни, 2011 йилда 48,2 фоизни, 2012 йилда 49,0 фоизни, 2013 йилда 51,1 фоизни, 2014 йилда 53,1 фоизни, 2015 йилда 52,6 фоизни, ташкил этган.

Ҳозирги шароитда бухгалтерия ҳисобини, шу жумладан солиқ ҳисобини ташкил этиш муҳим аҳамиятга эга. Чунки, бухгалтерия ҳисоби ёрдамида содир бўлаётган хўжалик жараёни ва операциялари кузатиб борилади, улар тегишли регистрларда қайд этилади, хўжалик фаолияти устидан назорат ташкил этилади ва бошқарув қарорлари қабул қилинади. Солиқ ҳисоби ёрдамида солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар, даромадлар, харажатлар ва фойда аниқланади, солиққа тортиладиган база шакллантирилади, солиқлар ҳисобланади, солиқ ҳисоботлари шакллантирилади ва солиқ бюджетга тўланади. Давлат бюджетига тушадиган солиқ ва мажбурий тўловлар миқдорининг йилдан-йилга ўсиб бориши ҳам солиқ ҳисобини юритиш заруриятни келтириб чиқаради.

Солиқ ҳисобини юритишнинг назарий асосларидан яна бири бу – Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодексидир. Солиқ кодексида алоҳида «Солиқ ҳисоботи» деб номланган боб мавжуд бўлиб, 43-47 моддаларни ўз ичига олади. Солиқ кодексининг 43 – моддасида солиқ ҳисоботи тушунчаси берилган бўлиб, унга кўра «Солиқ ҳисоботи – солиқ тўловчининг солиқлар ва бошқа мажбурий тўловнинг ҳар бир тури бўйича ёки тўланган даромадлар бўйича ҳисоботлар ҳамда солиқ декларацияларини, шунингдек ҳисоб-китобларга ва солиқ декларацияларига доир иловаларни ўз ичига оладиган ҳужжат ҳисобланади» дейилган.

Демак, солиқ ҳисоботи шакллантирилган экан, албатта бу молиявий ва солиқ ҳисоби маълумотлари асосида амалга оширилади. Солиқ ҳисоботлари одатда молиявий ҳисоботлар билан бир-бирини тўлдириб боради. Жумладан, молиявий ҳисоботдаги жами ҳисобланган ва тўланган солиқ суммалари солиқ турлари бўйича солиқ ҳисоботларида ўз аксини топади. Аммо, молиявий ва солиқ ҳисоботларидаги маълумотлар бухгалтерия ҳисоби маълумотларини солиқ ҳисоби маълумотлари билан уйғунлашмаганлиги туфайли аксарият ҳолларда бир-биридан фарқ қилиши аниқланган.

Солиқлар ҳисобининг назарий ва методологик масалалари бир қанча иқтисодчилар томонидан ўрганилган ҳамда солиқ ҳисоби тушунчасига турлича таърифлар берилган. Солиқлар ҳисобига берилган таърифларни ўрганиб чиққан ҳолда, билвосита солиқлар ҳисобига «Билвосита солиқлар ҳисоби – билвосита солиқлар бўйича солиққа тортиладиган базани аниқлаш, солиқларни ҳисоблаш, тўлаш ҳамда маълум санага умумлаштирилган солиқ ҳисоботларини шакллантириш тизимидир» дея таъриф берилди.

Илмий тадқиқотларни амалга оширишда хориж тажрибаси ўрганилди: Жумладан, Буюк Британия, Германия, Италия, Испания, Хитой, Япония,

Украина, Қозоғистон, Россия Федерациясида билвосита солиққа тортиш ва уларнинг ҳисобини юритишнинг ўзига хос хусусиятлари кўриб чиқилди.

Ишлаб чиқарувчилар сотиш ҳажмини ошириш, маҳсулотлар чакана экспортини таъминлаш мақсадида мамлакатимизда ишлаб чиқарилган техника, технология ва бошқа воситалар чет эл фуқароси томонидан сотиб олинганда уларга ҳам экспорт тизимида имтиёз қўллаш ва бу имтиёзни бошланғич бухгалтерия ҳужжатида акс эттириш таклифи берилган (Япония тажрибаси уйғунлаштирилган).

Асосий воситалар, номоддий активлар сотиб олинганда улар учун таъминотчиларга тўланган билвосита солиқ суммалари бюджетга тўланган ҳисобланмасдан, солиқ суммаси активларнинг қийматига олиб борилади. Бу жараёнда асосий восита суммаси юқори ставкали қўшилган қиймат солиғи суммасига кўпаяди. Асосий воситалар, номоддий активлар сотиб олинганда улар учун таъминотчиларга тўланган билвосита солиқларни бюджетга тўланган солиқ сифатида акс эттириш ҳамда тегишли узоқ муддатли ва жорий бўнак тўлови счётида ҳисобга олиб бориб, маҳсулот ишлаб чиқариш жараёнида ҳисобдан чиқариш маҳсулот таннархини пасайишига олиб келиши асосланган (Россия Федерацияси тажрибаси).

Диссертациянинг «**Билвосита солиқлар ҳисобининг амалдаги ҳолати ва унинг методологиясини такомиллаштириш**» деб номланган иккинчи бобида, билвосита солиқлар молиявий ҳисобини ташкил этиш, экспорт операцияларида билвосита солиқлар ҳисобини ташкил этиш масалалари, солиқ солинадиган базага тузатиш киритишнинг бухгалтерия ҳисобини юритишни такомиллаштириш масалалари акс эттирилган бўлиб, боб сўнгида илмий асосланган хулосалар келтирилган.

Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги меъёрий ҳужжатларда солиқлар ҳисобини юритиш масалалари етарлича ёритилмаганлиги, солиққа тортиш тизими билан уйғунлашмаганлиги, бухгалтерия ҳисоби меъёрий ҳужжатларида кўрсатилган счётлар тизими солиқлар ҳисобини юритишда асосий таянч вазифасини ўтагани билан, солиқ ҳисобини юритишда муаммоларни келтириб чиқараётганлиги илмий жиҳатдан асосланган.

Жумладан, мол-мулк молиявий ижарага берилганда қўшилган қиймат солиғи бўйича солиқ солинадиган база реализация қилинаётган мол-мулк қиймати ҳамда шартнома қиймати ўртасидаги мусбат фарқ сифатида белгиланиши меъёрий ҳужжатларда кўрсатиб ўтилган³. Солиқ ҳисобини тўғри ташкил қилиш ва солиққа тортиладиган базани аниқлаштириш, солиқ ҳисоботларида узоқ муддатли ҳамда жорий солиқ қарзларини тўғрисидаги маълумотларни умумлаштирилган ҳолатда акс эттириш мақсадида бир йилдан узоқ муддатга тузиладиган шартномалар билан боғлиқ, жумладан, молиявий ижарага берувчи, корхоналарда узоқ муддатли билвосита солиқлар ҳисобини, кечиктирилган билвосита солиқлар ҳисобини юритишда 7410 –

³Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси: Расмий нашр – Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги. – Т.: «Адолат», 2016 й. – 204 - модда. , «Бухгалтерия ҳисобида лизинг муомалаларини акс эттириш тартиби тўғрисида»ги Низом, (Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2004 йил 12 майдаги 74-сонли буйруғи билан тасдиқланган).

«Бюджетга тўловлар бўйича қарз (Узоқ муддатли қисми)» счётини счётлар тизимига киритиш ҳамда шунга мос равишда молиявий ҳамда солиқ ҳисоботларнинг сатрларига тегишли ўзгартиришлар киритиш лозимлиги асосланган.

Ўзбекистон Республикаси Солиқ қонунчилигида йўловчилар, багажлар, юклар ва почтани халқаро йўналишда ташишда ноль даражали ставкани қўллаш натижасида ҳосил бўлган қўшилган қиймат солиғининг ортиқча суммасини қайтариш учун тақдим этиладиган қўшимча ҳужжатлар кўрсатиб ўтилмаган. Бу эса ушбу хизматларни кўрсатувчи ташкилотлар ҳамда солиқ органларга вақт ва маблағ сарфи билан боғлиқ муаммоларни келтириб чиқариши ўрганилди. Шу боис, йўловчилар, багажлар, юклар ва почтани халқаро йўналишда ташишда қўшимча ҳужжатлар рўйхати таркибига:

- ягона халқаро ташиш ҳужжатлари реестри;
- пул маблағи келиб тушганлигини тасдиқловчи банк ҳужжатида кўчирма;
- халқаро контракт нусхасини киритиш таклиф қилинган.

Ҳисобда бухгалтерия ёзувларининг моҳиятан тўғри берилиши ҳисоб-китоб ишларидаги чалкашликларнинг олдини олади, солиқ ва молиявий ҳисоботларни тузишда хатоликларга йўл қўйилмаслигини таъминлаш мақсадида ортиқча тўланган билвосита солиқлар суммалари қайтарилишини 6410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарзлар (турлари бўйича)» счётидан эмас, таклиф қилинган 4420-«Бюджетга ортиқча тўловлар» счётидан қайтариш таклифи берилган (2-жадвал).

2 – жадвал

Ноль даражали ставкани қўллаш бўйича операцияларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби⁴

т/р	Хўжалик муомаласининг мазмуни	21 - сон БХМС асосида		Берилаётган таклиф асосида	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1.	Хом ашё ва материаллар сотиб олинганда тўланган қўшилган қиймат солиғи суммасига (экспорт корхоналарида)	4410	6010	4420	6010
2.	Ноль даражали ставкани қўллаш бўйича бюджетдан маблағнинг қайтариб олиншига	5110	6410	5110	4420
3.	Ноль даражали ставкани қўллаш натижасида ҳосил бўлган суммани бошқа солиқлар бўйича қарздорликни сўндириш учун йўналтириганда	6410	4410	6410	4420
4.	Товарлар экспорти тасдиқланмаганда тўлиқ ҳисобланган қўшилган қиймат солиғи суммасига	-	-	9430	6410
5.	Товарлар экспорти тасдиқланмаганда илгари хом ашё ва материаллар сотиб олинганда тўланган қўшилган қиймат солиғи суммасининг ҳисобга олиншига			6410	4420
6.	Товарлар экспорти тасдиқланмаганда бюджетдан бўлган қарздорлик ҳисоб-китоб счётидан ўтказиб берилганда	-	-	6410	5110

⁴Муаллиф томонидан тузилган.

Сотилган товарлар бўйича ҳисоблашишлар амалга оширилганидан кейин қайтарилган товарлар ва улар бўйича тўланган қўшилган қиймат солиғи суммасини бухгалтерия ҳисобида акс эттиришда сотилган маҳсулотнинг пули тўланганлиги ёки тўланмаганлигига эътибор қаратиш лозимлиги амалий жиҳатдан асосланган ҳамда ҳисоб-китоб қилинганлигига қараб бухгалтерия ҳисоби акс эттириш таклифи берилган.

Диссертациянинг «**Кичик бизнес субъектлари томонидан тўланадиган билвосита солиқлар ҳисобини такомиллаштириш**» деб номланган учинчи боби кичик бизнес субъектлари томонидан билвосита солиқлар тўланишининг ўзига хослиги, микрофирма ва кичик корхоналар томонидан билвосита солиқлар тўланишининг бухгалтерия ҳисоби, фермер хўжаликлари томонидан тўладиган билвосита солиқлар ҳисобини такомиллаштириш масалаларига бағишланган.

Маълумки, амалдаги солиққа тортиш талабларига кўра асосий восита ва номоддий активлар сотиб олинганда улар бўйича мол етказиб берувчиларга тўланган қўшилган қиймат ва акциз солиқлари асосий воситанинг таркибига киритилиб, балансга қабул қилиниши белгиланган. Мазкур тартиб фермер хўжаликлари, ягона солиқ тўловини тўловчи кичик тадбиркорлик субъектларига ҳам тааллуқли бўлиб, улар асосий восита, номоддий активлар учун тўланган қўшилган қиймат ва акциз солиқлари суммасини мазкур объектлар қийматига қўшиб балансга кирим қиладилар, ҳамда ушбу қийматга нисбатан йиллар давомида эскириш ҳисобланади. Бу эса, билвосита солиқларни тўловчи бўлмаган хўжалик юритувчи субъектлар томонидан техника ва технологияларни янгилашлари учун имкониятларни чеклаш билан бирга, ҳисобланган эскириш суммаси ҳисобига ишлаб чиқарилган маҳсулот таннархининг ҳам қимматлашишига олиб келиши исботланган.

Мазкур муаммони ҳал этиш ҳамда фермер хўжаликларини замонавий техника сотиб олишга бўлган қувватини ошириш мақсадида фермер хўжаликлари ва саноат соҳасидаги кичик корхоналар томонидан сотиб олинадиган асосий воситаларга (замонавий техника) нисбатан тескари ноль даражали ставкани жорий этиш ва унинг ҳисобини 4420 –«Бюджетга ортиқча тўланган қўшилган қиймат солиғи» счётида юритиш (5 йил сотмаслик шарти билан, агар беш йил ичида сотилса тўлиқ ундириш) таклифи илгари сурилди.

Кичик бизнес субъектларида корпоратив пластик карточкалар орқали савдо қилишда тўлов чекларида қуйидаги мажбурий реквизитлар бўлганда улар бирламчи бухгалтерия ҳужжатларига тенглаштирилиши лозим:

корхонанинг номи, жойлашган жойи, ҳужжатнинг рақами, уни тузиш санаси, вақти, солиқ тўловчининг идентификация рақами, корпоратив пластик карточканинг рақами, олинган маҳсулот (иш, хизмат)нинг ҳар бирининг номи, миқдори ва нархи, маҳсулот, иш, хизмат қиймати (қўшилган қиймат солиғисиз), *қўшилган қиймат солиғи ставкаси, базаси ва суммаси, жами қиймат (қўшилган қиймат солиғини ҳам ҳисобга олган ҳолда)*, пул маблағини олган масъул шахснинг исми, фамилияси, шарифи.

Кичик бизнес субъектлари томонидан ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғига ўтиш бир неча фаолият тури билан шуғулланаётган кичик

бизнес субъектлари учун муаммо келтириб чиқараётганлиги асосланди. Мисол учун бир вақтнинг ўзида ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш, савдо ва умумий овқатланиш фаолияти билан шуғулланадиган корхоналар солиқ қонунчилигига кўра алоҳида-алоҳида ҳисоб юритишлари мумкин, аммо, қайсидир фаолият тури бўйича ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғини тўлашга ўта олмайдилар. Ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғига ўтган кичик корхоналар, асосий фаолият тури билан бирга савдо, умумий овқатланиш, автомобилларга ёқилғи қуйиш ва бошқа фаолият турларидан ҳам қўшилган қиймат солиғи тўлашларига олиб келаётганлиги илмий жиҳатдан асосланди ҳамда фаолият турларига қараб ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғига ўтиш таклифи берилди.

Диссертациянинг «**Билвосита солиқлар таҳлили ва уни методологиясини такомиллаштириш**» номли тўртинчи бобида, хўжалик юритувчи субъектларда таҳлил ишларини ташкил этиш ва солиқлар таҳлилининг ахборот манбалари, билвосита солиқларнинг корхона молиявий ҳолатига таъсири таҳлили, кичик бизнес субъектлари томонидан тўланадиган билвосита солиқлар таҳлили ёритилган.

Ушбу бобнинг аҳамиятли томони шундаки, ишда айнан солиқ ҳисоботлари таҳлили, кичик бизнес субъектлари томонидан ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғининг тўланиши таҳлили, билвосита солиқларнинг маҳсулот таннархига, хўжалик юритувчи субъект молиявий натижасига таъсири тадқиқ қилинган ҳамда боб якунида хулоса шакллантирилган.

Таҳлил ишларини ташкил этиш учун биринчи навбатда ишончли ахборот таъминотини шакллантириб олиш лозим. Таҳлил қилинаётган тармоқ бўйича олинадиган хулосанинг ишончилиги бевосита ахборот, маълумотлар базасининг тўғри танланганлигига боғлиқ. Маълумотлар шаффофлигини, ҳисоб ишларини осонлаштириш, солиқ ҳисобини юритиш ва ҳисоботини шакллантиришда, солиқ таҳлили учун маълумотларни олишда қулайлик туғдириш мақсадида солиқлар тўғрисидаги маълумотларни умумлаштирувчи счётлар тизими таклиф этилди (3-жадвал).

3-жадвал

Бюджетга тўловлар бўйича қарзни счётларда акс эттирилиши⁵

Таклиф этилаётган счёт (жорий)	Таклиф этилаётган счёт (узоқ муддатли)
6400-Бюджетга тўловлар бўйича қарз-турлари бўйича	7400 – Бюджетга тўловлар бўйича қарз – турлари бўйича
6410-Бюджетга тўловлар (турлари бўйича)	7410-Бюджетга тўловлар (турлари бўйича)
6420-Солиқлар бўйича кечиктирилган мажбуриятлар	7420-Солиқлар бўйича кечиктирилган мажбуриятлар
6430-Солиқ имтиёзлари(турлари бўйича)	7430-Солиқ имтиёзлари(турлари бўйича)
6440-Солиқлар бўйича жарима, пеня ва бошқалар	7440-Солиқлар бўйича жарима, пеня ва бошқалар
6450-Вақтинчалик фарқлар бўйича фойда солиғи	7450-Вақтинчалик фарқлар бўйича фойда солиғи

⁵ Манба: Муаллиф томонидан тузилган

Акцизости хом ашёни маҳсулот таннархига киритилиши, олдиндан хом ашё ва материаллар учун тўланган қўшилган қиймат солиғи (аванс) суммасининг хўжалик юритувчи субъектлар молиявий натижасига таъсири илмий жиҳатдан асосланди (4-жадвал).

4-жадвал

«MegaStroy» корхонасида қўшилган қиймат солиғини корхона молиявий ҳолатига таъсирини айланма маблағлар асосида таҳлил қилиш тартиби⁶

т/р	Кўрсаткичлар	Таҳлил даври		Фарқи (+;-)
		апрель	май	
1.	Сотиб олинган хом ашё ва материал қиймати, минг сўм	800000	1000000	+200000
2.	Тўланган қўшилган қиймат солиғи суммаси, минг сўм	160000	200000	
3.	Ишлаб чиқариш даврийлиги, кун	30	30	-
4.	Корхона томонидан яратилган маҳсулот миқдори, кг	1500	1800	+300
5.	Бир бирлик маҳсулот учун кетган сарф харажат, минг сўм	700	750	+50
6.	Жами маҳсулот қиймати, минг сўм	1050000	1350000	+300000
7.	Сотиш нархи, минг сўм	1200000	1500000	+300000
8.	Ҳисобланган қўшилган қиймат солиғи, минг сўм	240000	300000	+60000
9.	Маҳсулот сотишдан тушган тушум, жами	1440000	1800000	+360000
10.	Шундан, бюджетга тўланадиган қўшилган қиймат солиғи, минг сўм (8-2)	80000	100000	+20000

Жадвал маълумотларидан кўришимиз мумкинки, корхона маҳсулот ишлаб чиқариш жараёнида қўшилган қиймат солиғининг ҳеч қандай таъсири йўққа ўхшаб кўринади. Лекин маҳсулот ишлаб чиқариш даврида қўшилган қиймат солиғини истеъмолчидан олиб бюджетга ўтказиб бериш жараёнида айланма маблағларни айланиш даврийлиги ҳисобига корхона молиявий ҳолатига таъсир қилиши исботланди.

Биргина хом ашё сотиб олганда таъминотчиларга тўланган қўшилган қиймат солиғининг яна такрор ишлаб чиқаришга қайтиши даврида «MegaStroy» корхонаси фойдаси таҳлил қилинганда апрель ойида 22860 минг сўмга, май ойида эса 22207.8 минг сўмга камайишига олиб келган. Ҳисоб китоблар натижасида корхона умумий фойдасини, апрель ойида 150000 минг сўм дейдиган бўлсак, қўшилган қиймат солиғи ҳисобига айланма маблағлар айланиш даврийлигидан йўқотиш апрель ойида фойдага нисбатан 15.24 ($22860/150000*100$) фоизни, май ойида эса, 14.8 ($22207.8/150000*100$) фоизни ташкил этади.

⁶Тадқиқот натижалари асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Бундан кўриниб турибдики, қўшилган қиймат солиғи ишлаб чиқаришдан олинадиган фойданинг камайишига олиб келиши, айниқса йирик ишлаб чиқариш корхоналари, экспорт операцияларини амалга оширувчи корхоналар, қишлоқ хўжалик корхоналарининг молиявий натижасига сезиларли таъсир кўрсатиши исботланди.

Тадқиқотларда кўрсатилишича билвосита солиқларни таҳлил қилиш учун корхоналарнинг «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот» (2-шакл) ва «Бухгалтерия баланси» (1-шакл) маълумотларидан фойдаланилади. Аммо, бизнинг фикримизча солиқлар, жумладан, билвосита солиқлар таҳлилида мазкур солиқлар бўйича солиқ ҳисоботлари маълумотлари асосий ахборот манбаи ҳисобланади.

Билвосита солиқлар таҳлили қуйидаги босқичда амалга оширилади:

- билвосита солиқлар бўйича ишончли ва тўлиқ ахборот манбаини шакллантириш;

- солиқлар бўйича корхона ва солиқ органидаги маълумотларни таққослаш;

- солиқ суммасининг ўзгариш динамикасини аниқлаш;

- солиқ суммаси ўзгаришга таъсир қилувчи омилларни аниқлаш ва уларнинг таъсирини ҳисоблаш;

- таҳлил натижасида хулоса шакллантириш, асосланган таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқиш;

- ички ва ташқи имкониятлардан натижавий омилга таъсир этиш йўллари ишлаб чиқиш.

Солиқ юки бўйича олиб борилган тадқиқотларни ўрганиш шуни кўрсатадики, барча муаллифлар томонидан илгари сурилган ғоялар ва амалий тавсиялар фақат ташқи ахборот манбалари асосида шакллантирилган. Яъни, солиқ қонунчилигига кўра солиқ тўлаш мажбурияти хўжалик юритувчи субъектга бошқа юридик ва жисмоний шахслар томонидан ўтказилган ҳамда тадбиркорлик субъекти тўлайдиган солиқларга боғлиқ бўлмаган солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларнинг суммалари бухгалтерия ҳисобида харажат сифатида тан олиниб, алоҳида ҳисоботларда акс эттирилмаганлиги сабабли солиқ юкини ҳисоблашда ҳисобга олинмаган.

Ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғини тўлаш ягона солиқ тўловини тўловчилар томонидан қўшилган қиймат солиғи билан боғлиқ фаолиятларини амалга ошириш мақсадида мазкур тартибга ўтиши уларнинг молиявий фаолиятларига салбий таъсир қилиши мумкинлиги аниқланди ҳамда ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғига ўтиш самарасини аниқлаш тартиби тавсия этилди.

Мазкур масалани чуқурроқ ўрганиш мақсадида қўшилган қиймат солиғи тўловчиси бўлмаган ва ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғи тўлашга ўтган ягона солиқ тўловини тўловчи «OMAD PLUS» қурилиш материаллари ишлаб чиқарадиган корхона фаолиятини таққослаб, ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулот таннархи ва уни маҳаллий харидорга сотиш ёки хорижга экспорт қилинганда корхона молиявий натижасидаги ўзгариш таҳлил қилинди (5-жадвал).

5-жадвал

Маҳсулот маҳаллий харидорга сотилганда корхона молиявий натижаси ўзгариши таҳлили⁷

№	Хўжалик муомаласи мазмуни	Корхона ҚҚС тўловчиси эмас			Корхона ихтиёрий ҚҚС тўловчиси		
		Сумма (м.сўм)	Ахборот манбаси		Сумма (м.сўм)	Ахборот манбаси	
			Дт	Кт		Дт	Кт
1.	Тайёр маҳсулот бўйича харидор билан шартнома тузилди	31 250	4010	9010	31 250	4010	9010
		6 250			6 250	4010	6411
2.	Бюджетга ҚҚС бўйича қарз сўндирилди	Х	Х	Х	4 000	6411	4411
					2 250	6411	5110
3.	ЯСТ ҳисобланди (ЯСТ ҚҚС суммасига камайтирилди)	2 250	9810	6410	937,5	9810	6410
4.	Якуний молиявий натижа аниқланди	37 500	9010	9910	31 250	9010	9910
		28 925	9910	9110	24 925	9910	9110
		2 250	9910	9810	937,5	9910	9810
5.	Якуний молиявий натижа тақсимланмаган фойдага ўтказилди	6 325	9910	8710	5 387,5	9910	8710

5-жадвал маълумотларидан кўришимиз мумкинки, иккала корхона томонидан ишлаб чиқарилган маҳсулот маҳаллий харидорга бир хил суммада сотилганида сотишдан тушган умумий тушум 37500 минг сўмни ташкил этиб, ихтиёрий равишда қўшилган қиймат солиғига ўтган корхона учун ягона солиқ тўловига тортиладиган объект 31250 минг сўмни ташкил қилди.

6 – жадвал

Маҳсулот экспортга реализация қилинганда корхона молиявий натижаси ўзгариши таҳлили⁸

№	Хўжалик муомаласи мазмуни	Корхона ҚҚС тўловчиси эмас			Корхона ихтиёрий ҚҚС тўловчиси		
		Сумма (м.сўм)	Ахборот манбаси		Сумма (м.сўм)	Ахборот манбаси	
			Дт	Кт		Дт	Кт
1.	Тайёр маҳсулот бўйича харидор билан шартнома тузилди	37 500	4010	9010	37 500	4010	9010
2.	ЯСТ ҳисобланди	2 250	9810	6410	2 250	9810	6410
3.	Якуний молиявий натижа аниқланди	37 500	9010	9910	37 500	9010	9910
		28 925	9910	9110	24 925	9910	9110
		2 250	9910	9810	2 250	9910	9810
4.	Якуний молиявий натижа тақсимланмаган фойдага ўтказилди	6 325	9910	8710	10 325	9910	8710

⁷Манба: Муаллиф томонидан тузилган.

⁸Манба: Муаллиф томонидан тузилган.

Юқорида таъкидланганидек, корхона ягона солиқ тўловини бюджетга тўланадиган қўшилган қиймат солиғи суммасига, аммо, ягона солиқ тўловнинг 50 фоизидан ортиқ бўлмаган суммада чегириш ҳуқуқини ҳисобга олган ҳолда ҳисобланган ягона солиқ тўлови 937.5 минг сўмни ташкил этади.

Тўлиқ қўшилган қиймат солиғи тўловчилар билан ишлайдиган кичик корхоналар экспорти 30 фоиздан ошганда ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғига ўтишнинг афзаллик нуқтаси бошланиши исботланган.

Диссертациянинг «**Билвосита солиқлар аудитининг методологиясини такомиллаштириш**» номли бешинчи бобида, солиқ аудити ва уни ташкил этишнинг зарурияти, солиқлар аудитини ўтказишнинг ўзига хос хусусиятлари, билвосита солиқларни аудиторлик текширувидан ўтказишнинг методологик масалалари ёритилган.

Солиқлар аудитини ўтказиш, аудиторлик ташкилотлари томонидан кўрсатиладиган хизматлар ҳуқуқий таъминотини такомиллаштириш Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2016 йил 5 октябрдаги «Тадбиркорлик фаолиятининг жадал ривожланишини таъминлашга, хусусий мулкни ҳар томонлама ҳимоя қилишга ва ишбилармонлик муҳитини сифат жиҳатидан яхшилашга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги ПФ-4848-сон Фармонида ҳам ўз аксини топиб, «ҳуқуқбузарликларнинг олдини олиш ва қонунга итоаткор тадбиркорлик субъектларининг барқарор фаолияти кафолатларининг асосий механизмларидан бири сифатида аудиторлик ташкилотлари ва солиқ маслаҳатчилари кўрсатаётган хизматлар сифати ва тақдим этаётган хулосаларининг ҳаққонийлиги учун жавобгарликни кучайтириш юзасидан улар фаолиятининг ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш» лозимлигида ўз исботини топди.

Бизга маълумки, барча молия хўжалик фаолияти текширишлари охир оқибат солиққа тортиш фаолиятига бориб тақалади. Шу боис, фикримизча, солиқ аудитини аудитнинг махсус тури сифатида эътироф этиш ва унга қуйидагича «Солиқ аудити – бу мустақил аудиторлик ташкилотлари томонидан солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларнинг барча элементлари ва имтиёзларини тўғри қўлланилганлигини солиқ ва бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мослигини текширишдир» деган таъриф бериш мақсадга мувофиқ.

Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун ҳужжатларида аудиторлик текшируви ҳамда аудиторлик хулосалари фақатгина молиявий ҳисобот билан боғлиқ. Билвосита солиқлар бўйича солиқ ҳисоботлари бир йилда 12 мартаба топширилсада, уларни аудитдан ўтказиш муддати молиявий ҳисоботларни аудитдан ўтказиш билан боғлиқ бўлиб қолмоқда. Шу боис, солиқ ҳисоботлари, жумладан билвосита солиқлар аудити ойма-ой ўтказилиши қуйидагиларни таъминлайди:

солиқ бўйича камчиликларни ўз вақтида аниқлаш ва бартараф этиш;

аудиторларнинг иш фаолиятини доимийлигини таъминлаш, яъни фақат молиявий ҳисобот топширилгандан кейин эмас, шартнома асосида ҳар бир солиқ органига топширилган(топшириладиган) солиқ ҳисоботи ўсиб бориш тартибида аудит қилиб жорий хулоса бериб борилади;

хўжалик юритувчи субъектларнинг аудит хизматларига тўлайдиган тўловларини йил давомида тенг улушларда тўланиши натижасида харажатлар тақсимоти хўжалик юритувчи субъектлар даромадларининг барқарорлиги таъминланади.

Бухгалтерия ҳисоби, аудиторлик фаолияти ва солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларига солиқ ҳисоботи тушунчаси киритилганлиги, солиқ ҳисоботларининг молиявий ҳисобот маълумотлари, топшириш даврийлиги ҳамда бошқа фарқли жиҳатларини инобатга олган ҳолда бизнинг фикримизча аудиторлик текширувига «Аудиторлик текшируви бухгалтерия ҳисоби умулаштирилган маълумотлари асосида шакллантирилган молиявий ва бошқа ҳисобот ҳамда уларни умулаштириш чоғидаги ахборотларнинг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мослигини аниқлаш мақсадида хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ва солиқ ҳисоботларини ҳамда улар билан боғлиқ молиявий ахборотни аудиторлик ташкилоти томонидан текширишдир» дея таъриф берилиши солиқ ҳисоботлари ҳам аудиторлик текшируви объектига меъёрий ҳужжатлар асосида киритилиши таъминлаб, аудиторлик ташкилотлари томонидан молиявий, солиқ ва бошқа молиявий ахборотларни аудиторлик текширувидан ўтказиш методикасини услубий таъминотини мустаҳкамлаши илмий асосланган.

Бухгалтерия ҳисобини юритишга доир меъёрий ҳужжатларда солиқ ҳисобини юритиш тартиби келтирилмаганлиги, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва солиқ ҳисоботини шакллантирилиши аудиторлик хулосасида акс эттирилиши лозимлигидан келиб чиқиб, «аудиторнинг хулосаси – бухгалтерия ҳисоби маълумотлари асосида шакллантирилган молиявий ва солиқ ҳисоботларининг тўғрилиги ва бухгалтерия ҳисоби, солиқ ҳисобини юритиш тартибининг қонун ҳужжатларига белгиланган талабларга мувофиқлиги тўғрисида аудиторлик ташкилотининг фикри ёзма шаклда ифодаланган, молиявий ва солиқ ҳисоботидан фойдаланувчилар учун очиқ бўлган ҳужжат» дея таъриф берилса мақсадга мувофиқлиги илмий-услубий жиҳатдан асосланган.

Билвосита солиқлар аудитида аудиторлик хулосаси ва ҳисоботининг ишончилигини таъминлаш, аудиторлик ташкилоти жавобгарлигини бартараф этиш мақсадида камомад (қийматликларни тайёрлаш, сақлаш, сотиш ва инвентаризация жараёнида аниқланган камомад, ўғирлик, талон-тарож) ёки қийматликларнинг бузилишидан йўқотиш суммалари билвосита солиқларга тортилишини аниқлаштирувчи норма солиқ қонунчилигида акс эттирилиши, солиқ органлари талабига кўра мазкур ҳолат реализацияга тенглаштириладиган бўлса, солиқ қонунчилигидаги «реализация» тушунчасини таҳрир қилиш лозим.

Мол-мулк камомади ва бошқача йўқотишлар аниқланган тақдирда билвосита солиқлар ҳисобини қуйидагича акс эттириш мақсадга мувофиқ (1-расм).



1-расм. Мол-мулк камомати ва бошқача йўқотишлар аниқланганда билвосита солиқларнинг ҳисобланиши⁹

Солиқ қонунчилигига асосан солиқ имтиёзларидан фойдаланиш, тўғри ҳисоблаш ва мақсадли йўналтиришни назорат қилиш солиқ хизмати органлари зиммасига юклатилган.

Ишлаб чиқаришни ривожлантириш, инвесторлар маблағларини мамлакат иқтисодиётига жалб этиш, корхоналарни ўз маблағларини инвестиция учун сарф этишга қизиқтириш давлат солиқ сиёсатининг муҳим йўналишларидан бири ҳисобланади. Шу нуқтаи назардан келиб чиқиб, солиқ тўловчи юридик шахсларга билвосита солиқлар бўйича бир қатор имтиёзлар берилган.

Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларида импорт операциялари чоғида бериладиган билвосита солиқлар (акциз солиғи, қўшилган қиймат солиғи ва божхона божи) бўйича имтиёз суммасини «Турли кредиторлар билан муомалалар бўйича қарзлар (6900)» счётида ҳисобга олиниши, «Мақсадли фойдаланишдаги солиқ имтиёзлари(8840)» счётидаги маблағлар, имтиёзли давр кўрсатилмаганда ҳар йили «Текинга олинган мол-мулк(8530)» счётида ҳисобдан чиқарилиши билвосита солиқлар аудитини ўтказишда қийинчиликлар туғдириши, вақт сарфини кўпайишига олиб келиши исботланиб, муаммони бартараф этиш таклифи берилган.

Счёт-фактура, счёт-фактуралар реестри тўлдирилишида реализация объекти жами қиймати ҳамда қўшилган қиймат солиғи базаси турли хил бўлиши мазкур ҳужжатлардан самарали фойдаланишни пасайтириб, билвосита солиқлар бўйича тузиладиган ҳисоботларда қайтадан солиққа тортиладиган базасини ҳисоблаш лозимлигини келтириб чиқармоқда.

Мазкур муаммони бартараф этиш, ҳисоб-китобларни тезлаштириш, билвосита солиқлар аудитини самарали ташкил этиш мақсадида, счёт-фактурага акциз солиғи суммаси устунидан кейин «қўшилган қиймат солиғи

⁹Муаллиф таклифлари асосида тузилган.

базаси» устуни, счѐт-фактуралар реестрига «Етказиб бериш қиймати» устунидан сўнг «қўшилган қиймат солиғи базаси» устунини киритиш орқали мазкур хужжатлардан бир вақтнинг ўзида ҳисоб регистри сифатида фойдаланиш таклиф этилди (7-8-жадвал).

7-жадвал

Таклиф этилаётган счѐт фактуранинг жадвал қисми

Маҳсулот (иш,хизмат) номи	Ўлч.б	Сони	Нархи	Жами қиймат	Акциз солиғи		ҚҚС базаси	Қўшилган қиймат солиғи		Таъминот қиймати БС билан
					Ставка	Сумма		Ставка	Сумма	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
«Маҳсулот»	дона	10	100000	1000000	-	-	1000000	20	200000	1200000
«Акцизости товар»	дона	10	100000	1000000	25	250000	1250000	20	250000	1500000
«Асосий восита»		-	-	60000000	-	-	20000000	20	3333333	63333333
Жами тўлашга										66033333

8-жадвал

Таклиф этилаётган счѐт-фактуралар реестрининг жадвал қисми

Т/р	Сотиб олувчининг номи	Сотиб олувчининг СТИРи	Счѐт-фактура санаси ва рақами	Етказиб бериш қиймати (қўшилган қиймат солиғисиз)	Қўшилган қиймат солиғи базаси	Қўшилган қиймат солиғи суммаси	Қўшилган қиймат солиғи билан қиймати
1	2	3	4	5	6	7	8
	«Building-Q»	201930710	№52, 10.05.2016	60000000	20000000	3333333	63333333
	Жами:			60000000	20000000	3333333	63333333

Хўжалик юритувчи субъектлар тегишли тартибда қўшилган қиймат солиғи бўйича солиқ ҳисоботларини тузадилар ва тақдим этадилар. Солиқ ҳисоботларига маълумотлар эса, бошланғич бухгалтерия хужжатлари ҳамда ҳисоб регистрларидан ўтказилади. Билвосита солиқлар ҳисоботи эса айнан счѐт-фактуралар ва счѐт-фактуралар реестрининг маълумотлари билан чамбарчас боғлиқ. Шу боис, счѐт-фактура ва счѐт-фактуралар реестрининг юқорида таклиф этилаётган вариантда такомиллаштирилиши солиққа тортиладиган базани ҳисоблашни назорат қилиш имкониятини юзага чиқариб, ҳисоб юритиш ва аудиторлик текширувида вақт тежалишига олиб келиб, маълумотларнинг шаффоф ҳамда ишончли бўлишини таъминлайди.

Билвосита солиқлар ҳисобини юритиш ҳисоботларни ўз вақтида ва сифатли тузилишига олиб келса, таҳлилини ташкил этиш орқали пеня ва жарималар тўланиши олди олинади, корхона молиявий натижасига

таъсирини камайтириш чоралари кўрилади, аудитини ўтказиш орқали бюджетга молиявий жарималарни тўлаш олди олиниб, билвосита солиқлар бўйича берилган имтиёزلардан самарали фойдаланилади.

ХУЛОСАЛАР

Диссертация ишида амалга оширилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулосалар ишлаб чиқилди:

1. Республикамизда ишлаб чиқарилган техника, технология ва бошқа воситалар чет эл фуқароси томонидан сотиб олинганда билвосита солиқлар бўйича экспорт тизимида имтиёз қўллаш ва бу имтиёзни бошланғич бухгалтерия ҳужжатида акс эттириш таклифини қўллаш маҳсулот ишлаб чиқарувчилар чакана товарлар экспорт ҳажмини оширади (Япония тажрибаси уйғунлаштирилган).

Асосий воситалар, номоддий активлар сотиб олинганда улар учун таъминотчиларга тўланган билвосита солиқларни бюджетга тўланган солиқ сифатида акс эттириш ҳамда тегишли узоқ муддатли ва жорий бўнак тўлови счётида ҳисобга олиб бориб, маҳсулот ишлаб чиқариш жараёнида ҳисобдан чиқариш маҳсулот таннархини пасайишига олиб келади (Россия Федерацияси тажрибаси).

2. Мол-мулкни молиявий ижарага берилиши, ҳукумат томонидан билвосита солиқлар тўланишининг кечиктирилиши ва бошқа узоқ муддатли билвосита солиқлар ҳисобини юритиш мақсадида 7410-«Бюджетга тўловлар бўйича қарзни ҳисобга олувчи счётлар (узоқ муддатли қисми) турлари бўйича» счётини счётлар режасига киритиш солиқ ҳисобини тўғри ташкил қилиш, солиққа тортиладиган базани аниқлаштириш, солиқ ҳисоботларида маълумотларни умумлаштирилган ҳолатда акс эттириш имкониятини яратади.

3. Кўшилган қиймат солиғи бўйича ноль даражали ставкани қўллаш оқибатида ортиқча тўланган солиқ суммасини, 4400-счёт негизида 4420-«Бюджетга ортиқча тўланган қўшилган қиймат солиғи» счётини очиш ва унинг дебет томонида акс эттириш бюджет билан боғлиқ чалкашликларни олдини олади, бухгалтерия ҳисобида назорат самарадорлигини оширади.

4. Солиқ қонунчилигига йўловчилар, багажлар, юклар ва почтани халқаро йўналишда ташишда ноль даражани қўллаш учун асос бўлувчи асосий ҳужжатларга қўшимча ҳужжатлар таркибини киритиш таклифи солиқ тўловчиларда ҳисоб-китоб енгиллашиб, ноль даражали ставкани қўллаш натижасида ҳосил бўлган ортиқча суммани қайтариш тартиби осонлашган ва таклифни қўллаш самарадорлигини йиллик кўрсаткичи ўртача 2,2 млрд сўмни ташкил қилган.

5. Ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғига ўтишларини самарасини аниқлаш тартиби, бир неча фаолият билан шуғулланиб, алоҳида-алоҳида ҳисоб юритувчи кичик корхоналар томонидан ихтиёрийлик асосида қўшилган қиймат солиғини фаолият турларига татбиқ этиш таклифи кичик

бизнес субъектлари солиқ харажатларини тўғри прогнозлашга хизмат қилади.

6. Фермер хўжаликлари, саноат соҳасидаги кичик корхоналар томонидан сотиб олинган асосий воситаларга нисбатан ноль (тескари) даражали ставкани жорий этиш ва бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш таклифи уларнинг замонавий техника сотиб олишга бўлган қувватини оширади, маҳсулот таннархини пасайтиради.

7. Билвосита солиқларни солиқлар таҳлилида ва солиқ юқини аниқлашда ҳисобга олиш таклифи, бухгалтерия ҳисобида харажатларни тан олиш нуқтаи назаридан келиб чиқиб, солиқ харажатларини тўғри тақсимлашни таъминлайди.

8. Молиявий ва солиқ ҳисоботлари маълумот манбаи бўлган счётлар тизимини умумий тизимга келтириш лозимлиги асосланиб, 6240, 6250, 6990, 7240, 7250 счётлари бекор қилиниб, жорий солиқ қарзи 6410-90 счётларда, узок муддатли солиқ қарзи 7410-90 счётларда ҳисобга олиб бориш таклифи асосида билвосита солиқлар таҳлилининг ҳисоб-ахборот таъминоти такомиллашади, билвосита солиқлар таҳлилида маълумотлар аниқлиги ва ахборотлар шаффофлиги таъминланади.

9. Билвосита солиқлар бўйича асосий ахборот берадиган счёт-фактура, счёт-фактуралар реестри, корпоратив пластик карточка орқали савдо қилишда тўлов чеки ҳужжатларининг такомиллашган вариантларининг таклиф қилиниши, билвосита солиқлар аудитини самарали ташкил этиш, бошланғич бухгалтерия ҳужжатларидан бир вақтнинг ўзида ҳисоб регистри сифатида фойдаланишни таъминланади ҳамда вақт тежалишига олиб келади.

10. Инвентаризация жараёнида аниқланган мол-мулк қамомadini билвосита солиққа тортиш масаласини солиқ қонунчилигига киритиш таклифи, билвосита солиқлар аудитида муаммо келтириб чиқараётган, аудиторлик хулосасининг аниқ ва ишонарли бўлишини таъминлаб, пеня ва жарималар тўланишини олдини олади.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ ПО ПРИСУЖДЕНИЮ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ
ДОКТОРА НАУК №14.07.2016. I.31.01 ПРИ БАНКОВСКО-
ФИНАНСОВОЙ АКАДЕМИИ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН,
ТАШКЕНТСКОМ ИНСТИТУТЕ ИРРИГАЦИИ И МЕЛИОРАЦИИ
И ТАШКЕНТСКОМ ФИНАНСОВОМ ИНСТИТУТЕ**

**БАНКОВСКО-ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

ХОТАМОВ КОМИЛ РАББИМОВИЧ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА, АНАЛИЗА
И АУДИТА КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ**

**08.00.07- Финансы. Бухгалтерский учёт
(экономические науки)**

АВТОРЕФЕРАТ ДОКТОРСКОЙ ДИССЕРТАЦИИ

Ташкент – 2016 г.

Тема докторской диссертации зарегистрирована под номером 30.09.2014/B2014.3-4.I74 в Высшей аттестационной комиссии при Кабинете Министров Республики Узбекистан.

Докторская диссертация выполнена в Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан.

Автореферат диссертации на трех языках (узбекский, русский, английский) размещен на веб-странице научного совета (www.bfa.uz) и информационно-образовательном портале «ZiyoNet» (www.ziyo.net).

Научный консультант:	Курбанов Зият Ниязович доктор экономических наук, профессор
Официальные оппоненты:	Пардаев Мамаюнус Каршибоевич доктор экономических наук, профессор
	Хасанов Баходир Акрамович доктор экономических наук, профессор
	Каримов Нейматулла Фатхуллаевич доктор экономических наук
Ведущая организация:	Министерство Финансов Республики Узбекистан

Защита диссертации состоится «__» _____ 2016 год в ____ часов на заседании научного совета №14.07.2016. I.31.01 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора экономических наук при Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан, Ташкентском институте ирригации и мелиорации и Ташкентском финансовом институте по адресу: 100000, г.Ташкент, ул. Мовароуннахр, 16. Тел.: (99871) 237-53-25, факс: (99871) 237-54-01, e-mail: info@bfa.uz.

С докторской диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан (зарегистрировано под номером ____). (Адрес: 100000, г. Ташкент, ул Мовароуннахр, 16 уй, Тел.: (99871) 237-53-25, факс: (99871) 237-54-01, e-mail: info@bfa.uz).

Автореферат диссертации разослан «__» _____ 2016 года.
(протокол реестра _____ от «__» _____ 2016 года).

А.Ш. Бекмуратов

Председатель научного совета по присуждению
ученой степени доктора наук, д.э.н., профессор

У.В. Гафуров

Ученый секретарь научного совета по присуждению
ученой степени доктора наук, к.э.н., доцент

Н.Х. Хайдаров

Председатель научного семинара при научном
совете по присуждению ученой степени доктора
наук, д.э.н., профессор

ВВЕДЕНИЕ (аннотация докторской диссертации)

Актуальность и востребованность темы диссертации. В экономике мировых стран роль косвенных налогов имеет большое значение. В частности, в странах Европы, Китае и Японии поступления от косвенных налогов в государственный бюджет составляют 30%-60% основных поступлений. В соответствии с этим, в данных странах вопросу совершенствования учета косвенных налогов уделяется особое внимание.

В период независимого развития Республики Узбекистан особое внимание уделялось ведению бухгалтерского учета на основе моделей международного стандарта. Первоначально необходимость ведения учета налогов, в частности косвенных налогов, появилась с разработкой закона «О бухгалтерском учете»(1996), то формирования форм налоговой отчетности в виде отдельной отчетности и определение передачи налоговым органам, введение в налоговое законодательство понятия налогового учета, контроль налоговой отчетности со стороны аудиторов и налоговых органов способствовало полному формированию и совершенствованию данной системы.

На сегодняшний день в мире, особенно у субъектов национального хозяйствования, исследования по совершенствованию учета, анализа и аудита косвенных налогов осуществляются в приоритетной степени. В этой области внимание обращается на решение следующих важных научных задач: критическое изучение отражения в первичных учетных документах косвенных налогов в субъектах хозяйствования, обобщение сведений в первичных учетных документах и формирование налоговых отчетностей, изучение базы информационно-аналитических сведений по косвенным налогам, обеспечение прозрачности сведений бухгалтерского учета при проведении анализа косвенных налогов, разработка научных рекомендаций по совершенствованию методов проведения аудита налоговых отчетов, как при аудите финансовых отчетов.

Данное диссертационное исследование в определенной степени служит выполнению задач, определенных в Законе Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (2000 г.) в Указе Президента Республики Узбекистан № УП-4720 от 24 апреля 2015 года «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах», в Постановлении Президента Республики Узбекистан ПП-2520 от 12 апреля 2016 г. «О мерах по совершенствованию системы закупок и использования плодоовощной продукции, картофеля и бахчевых», в Указе Президента Республики Узбекистан УП-4848 от 5 октября 2016 г. «О дополнительных мерах по обеспечению ускоренного развития предпринимательской деятельности, всемерной защите частной собственности и качественному улучшению делового климата».

Соответствие исследования с приоритетными направлениями развития науки и технологий республики. Настоящее диссертационное исследование выполнено в соответствии с приоритетным направлением

развития науки и технологий республики №1 «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики» в рамках проекта ИТД-2 «Демократические реформы, гражданское общество, разработка научных основ модернизации и либерализации национальной экономики».

Обзор международных научных исследований по теме диссертации. Исследования по осуществлению учета, анализа и организации аудита косвенных налогов, и их влияние на рост экономики проводятся в ведущих высших образовательных учреждениях и научных центрах мира, в том числе: World bank American institute of certified public Accountants International auditors firms-KPMG Georgia state university Nevin Economic Research Institute Neri Office of the auditors General (OAG) Comission audit activity Institute of Chartered Accountants of Scotland (Scotland) United Nations Development Programme-UNDP, Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации (Россия).

В результате исследований, проведенных в мире по совершенствованию учета, анализа и аудита косвенных налогов, получены следующие научные результаты: доказано, что оптимальная ставка налога на добавленную стоимость составляет 15-20%, уменьшение ставки приводит к дефициту поступлений в бюджет, внедрение высоких ставок приводит к сокрытию бизнеса (Intenational auditors firms-KPMG); уклонение от косвенных налогов влияет на экономический рост и макроэкономическую устойчивость (Georgia State University, США) определено, что в составе налоговых отчислений хозяйствующих субъектов доля налога на добавленную стоимость является высокой (Nevin Economnic Research Institute-NERI, Ирландия); разработана методика общения по вопросам налогов между аудитом, налоговыми органами и другими службами (Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации).

По вопросу совершенствования учета, анализа и аудита косвенных налогов в мире проводится ряд исследований по следующим приоритетным направлениям: влияние на взаимоотношения государств системы косвенного налогообложения, смягчение влияния косвенных налогов на расходы предпринимательства, решение социально-экономических задач, используя акцизные налоги.

Степень изученности проблемы. Исследованию проблем учёта косвенных налогов, организации анализа и аудита были посвящены научные работы таких зарубежных учёных, как А.Д.Шеремет, В.П.Суйц, А.В.Началов, А.Г.Черника, Я.В.Кожин, Н.А.Брецлавцев, Н.В.Войтоловский, Е.В.Егорова, М.И.Баканов, М.В.Мельник и другие.

В научных работах узбекских учёных-экономистов таких, как И.Т.Абдукаримов М.К.Пардаев, А.А.Каримов, А.Х.Пардаев, А.К.Ибрагимов, К.Б.Уразов, И.Исманов, З.Т.Маматов, Ш.А.Тошматов, Р.Д.Дусматов, Э.Ф.Гадаев, Н.Ф.Каримов, М.М.Тулахожаева, Б.А.Хасанов, Б.И.Исроилов, З.Н.Курбанов, Р.Холбеков, Н.Х.Хайдаров, Т.С.Маликов, Ш.У.Хайдаров,

К.Б.Ахмеджанов, Б.Р.Санакулова, К.М.Мисиров, И.М.Ниязметов, Ш.Тураев и других частично нашли отражение научно-методологические и практические стороны учёта, анализа и аудита косвенных налогов¹⁰.

Однако в этих работах даны общие размышления об упорядочении учёта косвенных налогов, вопросах анализа и проведения аудиторской проверки. В них не изучены отдельно в форме комплексного исследования проблемы, связанные с системой счётов при учёте косвенных налогов, оформлением документов, обобщением сведений об учёте косвенных налогов, теоретическими и методологическими сторонами организации анализа, с методикой проведения аудита косвенных налогов.

Связь темы диссертации с научно-исследовательскими работами высшего образовательного учреждения, где выполнена диссертация. Диссертационное исследование выполнено в соответствии с научно-исследовательской работой на тему «Концептуальные основы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита» Банковско-финансовой академии Республики Узбекистан.

Целью исследования является разработка научно-методических и практических рекомендаций по совершенствованию методологии учета, анализа и аудита косвенных налогов.

Задачи исследования:

разработать усовершенствованные определение понятий налоговый учет, налоговый анализ и налоговый аудит;

разработать рекомендации по совершенствованию учета косвенных налогов, отражения в документации и их взаимосвязь в счетах;

на основе изучения зарубежного опыта организации учета косвенных налогов показать возможные стороны, их использования в нашей стране;

¹⁰Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник М.: ИНФРА-М, 2004. - 280 с.; Маликов Т.С., Хайдаров Н.Х. Молия: умумдавлат молияси. Ўқув қўлланма. – Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2009. -556 б.; Началов А.В. Налоговый словарь. М.: Налог-ИНФО, 2004. -102 с.; Черника А.Г, Налоги, М.: «Финансы и статистика» 1996. 344 с.; Ниязметов И.М. Солиқ юкининг тадбиркорлик субъектлари молиявий фаолиятига ва бюджет даромадларига таъсири таҳлили. Дис...икт.фан.н-ди – Т.: 2007. -134 б.; Тошматов Ш.А. Қўшилган қиймат солиғи. Монография. – Тошкент.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 2004. -160 б.; Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлоқулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. – Тошкент.: «Шарқ», 2004. - 466 б.; Александров И.М. Налоги и налогообложение.: Учебник. – 2-е изд.-М.: Издательско – торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2005. – 314 с.; Миляков Н.В. Налоги и налогообложение.: Учебное пособие. –М.: КНОРУС, 2006. – 246 с.; Исроилов Б.И.Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. – Тошкент: «Ўзбекистон», 2006. – 272 б.; Кожинов В.Я. Налоговый учет. Пособия для бухгалтера. – М.: КНОРУС, 2004. – 656.; Брежневцева Н.А.. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. –М.: Феникс, 2012. – 318 с.; Гадоев Э.Ф ва б. Билвосита солиқлар: қўшилган қиймат солиғи, акциз солиғи. – Тошкент: «NORMA», 2011. – 327 б.; Войтоловский Н.В, Калинина Н.В, Мазурова И.И., - Экономический анализ: Учебник. – М.: Издательство Юрайт, 2013. 548 с.; Егорова Е.В. – Налоговый анализ в организациях. – Дис...канд.экон.наук.-М.: 2014. – 142 с.; Тўраев Ш. «Хўжалик субъектларининг солиқ юкини оптималлаштириш масалалари». Дис... автореф. икт.фан.н-ди. – Тошкент, БМА. 2007. 21 б.; Санакулова Б.Р. «Кичик тадбиркорлик субъектларини солиққа тортиш механизмини такомиллаштириш орқали иқтисодий ўсишни таъминлаш» Дис...икт.фан.д-ри. Тошкент 2016. -260 б.; Курбанов З.Н «Солиқ ҳисоби ва аудитининг назарий ва методологик асослари». Дис...икт.фан.д-ри - Тошкент.: БМА, 2006. 272 б.; Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. –Т.: «Ўзбекистон миллий энциклопедияси», 2003. - 412 б.; Мисиров К. «Билвосита солиқларнинг молиявий ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш», Дис...икт.фан.н-ди. 2010. 145 б.; Баканов М.И., Мельник М.В., Шермет А.Д.. Теория экономического анализа. Учебник. –М.: «Финансы и статистика», 2004. 432 с.

формировать информационные источники анализа косвенных налогов и разработать рекомендации по их совершенствованию;

с точки зрения признания налоговых расходов разработать методiku анализа показателя налогового бремени;

разработать теоретические и практические предложения по совершенствованию организации аудита косвенных налогов и методологии проведения аудиторской проверки.

Объектом исследования являются учет, анализ и аудит косвенных налогов субъектов хозяйствования, осуществляющих свою деятельность в нашей стране.

Предмет исследования считаются теоретические, научные, практические основы учета, анализа и аудита косвенных налогов и направления их совершенствования.

Методы исследования. В диссертационной работе использованы такие методы, как группировка, сравнительный анализ, системный подход, индукция, дедукция, наблюдение, теоретическое и практическое изучения, статистический анализ, факторный анализ, экономико-математические методы.

Научная новизна исследования заключается в следующем:

предложены внести в налоговое законодательство состав и список дополнительных документов, которые могут быть основой для возврата излишней суммы налога на добавленную стоимость, возникшей в результате поддержки нулевая ставки за оказанные услуги по международным перевозкам;

разработаны предложения по утверждению экспорта продукции, использованию нулевой ставки по налогам на добавленную стоимость, внести изменения в базу налогообложения и результаты изменения отразить в бухгалтерском учёте;

разработан порядок учёта преимущества перехода на добровольной основе на налог на добавленную стоимость;

создана система сбора информационно-счётных источников в организации анализа косвенных налогов и их использовании при проведении анализа;

обоснованы рекомендации по порядку проведения аудита по списанию недостачи и имущества, обнаруженных во время проведения аудита косвенных налогов.

Практические результаты исследования заключены в следующем:

даны усовершенствованные определенные понятия учёт налоговый, налоговый анализ и налоговый аудит;

разработаны рекомендации по отражению в первичных документах косвенных налогов, а также совершенствованию документов;

рекомендовано использование в системе новых счетов вместо действующих счетов, с целью обеспечения прозрачности, а также предотвращения неразберихи при отражении в бухгалтерском счете косвенных налогов;

обоснована научные предложения по совершенствованию организации аудита и учета льгот по косвенным налогам;

разработана методика расчета бремени косвенных налогов с точки зрения признания расходов в бухгалтерском учете;

обоснована специфичность проведения аудита косвенных налогов, а также разработаны рекомендации и предложения.

Достоверность результатов исследования. Достоверность результатов исследования определяется применением методов и подходов в работе, использованием официальных источников при теоретических подходах в рамках исследования, использования определенных нормативных документов и финансово-налоговых отчетов хозяйствующих субъектов, а также основаны на анализе других действующих сведений.

Научная и практическая значимость результатов исследования.

Научная значимость результатов исследования определяется возможностью использования в научных исследованиях, направленных на проведение и совершенствование учёта, анализа и аудита косвенных налогов, научно-теоретических и практических идей, научных предложений и практических рекомендаций, полученных в результате исследовательской работы.

Основное заключение и рекомендации по результатам исследования могут служить субъектам хозяйствования при организации учёта, анализа и аудита косвенных налогов, формировании определенного информационного источника при проведении налогового и аудиторского контроля, а также повышения эффективности достоверного заключения.

Внедрение результатов исследования.

На основе разработанных рекомендаций по совершенствованию учета, анализа и аудита косвенных налогов было внедрено следующее:

в налоговое законодательство введены состав и список дополнительных документов, являющихся основой для возврата излишней суммы налогов на добавленную стоимость, возникших в результате применения нулевой ставки услугам, оказанным международным грузоперевозкам. (Справка Государственного налогового комитета РУз №16/7-23250 от 19 октября 2016г). Это предложение нашло свое отражение в действующем Уставе Министерства финансов РУз и Государственного налогового комитета «О порядке возврата на банковский счет излишней суммы налога на добавленную стоимость, возникшей в результате применения нулевой ставки налогоплательщикам». В результате налогоплательщикам были облегчены расчеты, органам государственных налоговых услуг был упрощен порядок возврата излишней суммы, возникшей в результате применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость за услуги в международных грузоперевозках и эффективность использования предложения повысила годовой показатель в среднем на 2,2 млрд. сум;

разработанные предложения и практические рекомендации по совершенствованию учета, анализа и аудита косвенных налогов были

внедрены на практике АК «Узкурилишматериаллари» (Справка АК «Узкурилишматериаллари», № 07-1/5-85, от 2 июня 2016г), в частности:

внедрены утверждение экспорта продукции, применение нулевая ставки по налогам на добавленную стоимость, изменение базы налогообложения и отражение их результатов в бухгалтерском учете. В результате внедрения данного предложения в процесс организации учета косвенных налогов в производствах системы АК «Узкурилишматериаллари» были устранены неопределенности в бюджете и учете по налогам на добавленную стоимость, в результате применения предприятиями системы предложенных бухгалтерских проводок (учет I четверти 2016г) в бюджете были обнаружены 22 млн.сум излишней оплаты налога на добавленную стоимость, которые были направлены на покрытие других налоговых задолженностей;

на основе предложения по совершенствованию методики проведения автоматизированного налогового аудита бухгалтерский учет был введен в программу автоматизации, что дало возможность при каждом заполнении счет-фактуры автоматически формировать счет-фактуру налогов на добавленную стоимость в базе налогообложения, а это, в свою очередь, сократило на 5 дней время составления отчетов по акцизным налогам и налогам на добавленную стоимость;

в результате внедрения в систему предприятий предложения о совершенствовании порядка перехода на добровольной основе на налог на добавленную стоимость у 7 предприятий, перешедших на эту систему, не было установлено положительное влияние на финансовые результаты, в связи с чем, они отказались от выплаты налогов на добавленную стоимость добровольно. В результате этого предприятия сэкономили 106 млн.сум бюджетных средств;

на основе применения формулы учета преимуществ и недостатков добровольной оплаты налога на добавленную стоимость 5 предприятий системы перешли добровольно на налог на добавленную стоимость. В результате этого, около 80 млн.сум средств были оставлены на усмотрение предприятий;

были даны предложения по утверждению экспорта продукции, изменению базы налогообложения по акцизным налогам и налогам на добавленную стоимость, отражению через систему счетов учёта налогов финансовую аренду имущества. (Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана, справка №68 от 28 июня 2016 года). В результате применения предложений на практике были устранены неопределенности в бюджете и счета по косвенным налогам, использование бухгалтерских проводок предотвратили ошибки и путаницу в счетах, сэкономили время на формирование налоговых отчетов, обобщение сведений бухгалтерского учёта;

были даны предложения по совершенствованию аудита списания имущества и недостачи, обнаруженных в результате инвентаризации. (Палата аудиторов Узбекистана, справка №83/03 от 16 июня 2016 года). Отражение данного предложения в налоговом законодательстве

обеспечивает формирование обоснованных аудиторских заключений о списании недостачи и имущества.

Предложения по совершенствованию учета, анализа и аудита косвенных налогов были приняты с целью усовершенствования законодательства (Министерство финансов Республики Узбекистан, справка №220/441 от 7 января 2016 года).

Апробация результатов исследования. Результаты исследования были изложены в виде докладов и прошли апробацию в международных и республиканских научно-практических конференциях таких, как «Проблемы развития аудита и анализа экономики в Республике Узбекистан». (Ташкент, 2011 г) «Устойчивое развитие банковско-финансовой сферы как приоритет экономической политики Узбекистана» (Ташкент, 2014 г), «Актуальные вопросы совершенствования системы учета, анализа и аудита в организациях» (Тамбов, 2014), «Совершенствование налоговой политики государства в условиях глобализирующейся экономики» (Тамбов, 2014), «Актуальные вопросы участия банковских институтов в модернизации предприятий реального сектора экономики Узбекистана» (Ташкент, 2014), «Инвестиционный климат и стимулирующая роль налогового механизма в улучшении среды предпринимательства» (Ташкент, 2015), «Современные тенденции модернизации банковско-финансовой сферы Узбекистана в условиях интеграции в мировые финансовые рынки» (Ташкент, 2015), «Укрепление финансовой устойчивости и базы ресурсов коммерческих банков в Узбекистане – важный фактор обеспечения роста экономики» (Ташкент, 2016).

Опубликованность результатов исследования. По теме диссертации опубликовано 35 научной работы, в том числе 1 монография, 12 научных статей, из них 10 – в республиканских и 2 – в зарубежных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов докторских диссертаций.

Структура и объем диссертации. Структура диссертации состоит из введения, пяти глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объем диссертации составляет 204 страницы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении научного исследования обоснована актуальность и значимость проведения исследования, характеризуются цели и основные задачи, объект и предмет исследования, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий республики, излагаются научная новизна и практические результаты исследования, раскрываются научная и практическая значимость полученных результатов, внедрение в практику результатов исследования, даны сведения по опубликованным работам и структуре диссертации.

В первой главе диссертации, названной «**Теоретические задачи учета косвенных налогов**», исследованы косвенные налоги и их социально – экономическое значение, теоретико-методологические основы организации учета косвенных налогов, зарубежный опыт учета косвенных налогов и в заключении главы по данным вопросам сформированы научные заключения.

На сегодняшний день при формировании доходов бюджета основным источником используют косвенные налоги. Уже в течение нескольких лет в формировании доходов бюджета косвенные налоги имеют существенный вес (таблица 1).

Таблица 1

Тенденция изменения доли налогов в государственном бюджете в 2010-2015 гг. (в%)¹¹

Показатели	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Поступления в бюджет, всего	100	100	100	100	100	100
Прямые налоги	26,1	26,4	25,4	24,2	23,4	24,1
косвенные налоги	50,4	48,2	49	51,1	53,1	52,6
Ресурсные отчисления и налог на имущество	15,4	15,4	15,6	14,8	13,6	13,2
Другие налоги и сборы	8,1	10	10	9,8	9,9	10,1
Косвенные налоги, всего	100	100	100	100	100	100
налог на добавленную стоимость	56,9	57,9	57,0	56,4	56,2	56,5
Акцизный налог	32,4	30,9	30,5	31,1	29,4	29,3
Таможенные отчисления	6,2	6,3	7,3	7,5	8,0	7,7
Налог на бензин транспортных средств, дизельное топливо и использование разжиженного газа.	4,5	4,9	5,2	5,0	6,4	6,5

По сведениям таблицы 1 видно, что доля прямых налогов во всем налоговом поступлении составляла в 2010 г. – 26,1%, в 2011 г. – 26,4%, в 2012 г. – 25,4%, 2013 г. – 24,2%, 2014 г. – 23,4%, 2015 г. – 24,1%, тогда как доля косвенных налогов составляла в 2010 г. – 40,4%, 2011 г. – 48,2%, 2012 г. – 49,0%, 2013 г. – 51,1%, 2014 г. – 53,1%, 2015 г. – 52,6%.

В современных условиях очень важное значение имеет организация бухгалтерского учета, в том числе учета налогов. Потому что с помощью бухгалтерского учета ведется наблюдение за осуществляющимися

¹¹ Сайты министерство Финансов Республики Узбекистан. <http://www.mf.uz>

хозяйствующими процессами и операциями, они отмечаются в соответствующих регистрах, организовывается контроль над деятельностью хозяйств и принимаются управленческие решения. С помощью учета налогов определяются налоги и другие обязательные отчисления, прибыль, расходы и доходы, формируются налоговые отчеты и в бюджет поступают налоги. Рост из года в год количества налогов и обязательных отчислений в государственный бюджет тоже говорит о необходимости ведения учета налогов.

Теоретической основой ведения учета налогов является Налоговый кодекс Республики Узбекистан. В Налоговом кодексе имеется отдельная глава «Налоговая отчетность», которая вобрала в себя 43-47 статьи. В 43 статье Налогового кодекса определено понятие «налоговая отчетность», которое гласит, что «Налоговая отчетность – документ налогоплательщика, который включает в себя расчеты и налоговые декларации по каждому виду налога и другого обязательного платежа или по выплаченным доходам, а также приложения к расчетам и налоговым декларациям».

Значит, формирование налоговой отчетности осуществляется на основе сведений финансового и налогового учета. Налоговая отчетность и финансовая отчетность, обычно, дополняют друг друга. В частности, сумма всех рассчитанных и оплаченных налогов в финансовой отчетности также отражены в налоговой отчетности по видам налогов. Однако, было определено, что несоответствие бухгалтерского учета со сведениями налогового учета в большинстве случаев приводит к различию между финансовой и налоговой отчетностью.

Теоретические и методологические вопросы учета налогов изучены некоторыми экономистами и даны различные характеристики понятию учета налога. Изучив характеристики учета налога, учету косвенного налога была дана следующая характеристика: «Учет косвенных налогов-это определение базы, подлежащей налогообложению по косвенным налогам, система учета налогов, оплаты, а также формирование обобщенной налоговой отчетности к определенному числу».

При осуществлении научного исследования был изучен зарубежный опыт таких стран, как Великобритания, Германия, Италия, Испания, Китай, Япония, Украина, Казахстан, Российская Федерация, обратив внимание на своеобразие исчисления косвенных налогов и ведения отчетности.

Предложено использование льготы в системе экспорта и отражение этой льготы в первичных бухгалтерских документах для производителей, которые с целью повышения количества розничной продукции продают, а зарубежный гражданин покупает произведенную в нашей стране технику, технологию и другие средства (в соответствии с опытом Японии).

При покупке основных средств и нематериальных активов сумма косвенных налогов, отчисленных снабженцам, не должны считаться отчислением в бюджет, они должны быть стоимостью активов налоговой суммы. В этом процессе сумма основного средства увеличивается на сумму налога на добавленную стоимость. Обосновано, что себестоимость

продукции уменьшиться, если при покупке основных средств, нематериальных активов оплаченные снабженцам косвенные налоги отражать в качестве налогов в бюджете, а также, учитывая на долгосрочных и авансовых счетах, в процессе производства продукции осуществлять списание. (Опыт Российской Федерации)

Во второй главе диссертации названной **«Практическое состояние учета косвенных налогов и совершенствование методологии»** отражены вопросы совершенствования организации финансового учета косвенных налогов, вопросы организации учета косвенных налогов в экспортных операциях введения изменений в базу налогообложения и совершенствования бухгалтерского учета. В завершении главы приведены обоснованные заключения.

В нормативных документах о бухгалтерском учете вопросы осуществления учета налогов освещены недостаточно, существует несоответствие с системой налогообложения, хотя система счетов, в указанная в этих документах бухгалтерского учета, выполняет задачу основной опоры учета налогов, возникают проблемы при учете налогов, что было научно обосновано в диссертации.

В частности, при передаче имущества в финансовую аренду база налогообложения по налогу на добавленную стоимость, определение её качестве положительной разницы между стоимостью реализуемого имущества и стоимостью договора указано в нормативных документах. Обосновано необходимость введения изменений в тексты финансовой и налоговой отчетности, а также в систему счетов счета «Задолженность по отчислениям в бюджет» - 7410 при осуществлении учета долгосрочных косвенных налогов в предприятиях, сдающих в финансовую аренду, а также учета задолженностей по косвенному налогу с целью организации правильного учета налогов и определения базы налогообложения, отражения в налоговой отчетности обобщенных сведений по долгосрочным и текущим налоговым задолженностям.

В налоговом законодательстве Узбекистана не указаны дополнительные документы по возврату излишней суммы налога на добавленную стоимость, возникшего в результате применения нулевой ставки при международных перевозках пассажиров, багажа, грузов и почты. Было изучено, что подобная ситуация способствует возникновению проблем с тратой времени и средство для организаций, осуществляющих эти услуги, и налоговым органам. Поэтому в структуру дополнительных документов по международным перевозкам пассажиров, багажей, грузов и почты предложено введение следующего списка:

- реестр документов по единым международным перевозкам;
- копия с банковского документа, подтверждающая об оплате услуги;
- составление международного контракта.

Правильное оформление бухгалтерских записей предотвращает неразбериху при учете, поэтому предложена рекомендация с целью обеспечения предотвращения ошибок при составлении налоговой и

финансовой отчетности: возврат излишней суммы косвенных налогов осуществлять не со счета 6410-«Задолженности по отчислениям в бюджет (по видам)» а предложенного счета 4420-«Излишние отчисления в бюджет» (Таблица 2).

Таблица 2.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операции по применению нулевой ставки¹²

№	Содержание хозяйственных операций	На основе НСБУ 21		На основе предложения	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1.	На сумму налога на добавленную стоимость, выплаченная при покупке сырья и материалов (в предприятиях экспортерах)	4410	6010	4420	6010
2.	На возврат средств с бюджета при применении нулевой ставки	5110	6410	5110	4420
3.	При покрытии задолженностей по другим налогам на сумму, полученную в результате применения нулевой ставки	6410	4410	6410	4420
4.	На сумму налога на добавленную стоимость, полностью учтенную при неутвержденном экспорте товаров	-	-	9430	6410
5.	На зачет суммы налога на добавленную стоимость, оплаченную при покупке сырья и материалов ранее не утвержденного экспорта товаров			6410	4420
6.	При оплате со счета задолженностей бюджета при неутвержденном экспорте товаров	-	-	6410	5110

Необходимость обращения внимания на оплату или неоплату проданного товара, при отражении в бухгалтерском учете суммы налога на добавленную стоимость, оплаченной за возврат товаров после осуществления взаиморасчетов по проданным товарам, было обосновано с практической стороны и дано предложение по отражению в бухгалтерском учете на основании произведенных расчетов.

Во третьей главе диссертации названной «**Совершенствование учета косвенных налогов, уплаченных со стороны субъектов малого бизнеса**» посвящена вопросам совершенствования учета косвенных налогов, оплачиваемых фермерскими хозяйствами, своеобразия оплаты косвенных налогов субъектами малого бизнеса, бухгалтерскому учету оплаты косвенных налогов со стороны микрофирм и малых предприятий.

Известно, что на основании действующего налогообложения, при покупке основных средств и нематериальных активов, налоги на добавленную стоимость и акцизы, оплаченные поставщикам товаров, входят в состав основных средств и принимаются на баланс. Этот порядок относится и к фермерским хозяйствам, и к субъектам малого предпринимательства,

¹²Составлено автором.

которые платят единовременный налог. Они сумму налога на добавленную стоимость и акцизного налога на покупку основных средств и нематериальных активов добавляют в стоимость данных объектов и включают в баланс и это многие годы по отношению к стоимости считается устаревшим. В исследовании доказано, что такое положение для субъектов хозяйствования, не оплачивающих косвенные налоги, является не только ограничением возможностей по обновлению техники и технологий, но и приводит к повышению себестоимости выпускаемой продукции за счет учтенной суммы износа.

С целью решения данной проблемы и повышения возможности фермерские хозяйства в приобретении современной техники выдвинуто предложение внедрить нулевая ставки в противовес приобретенных основных средств (современная техника) со стороны фермерских хозяйств и малых предприятий промышленной отрасли и его учет вести со счета 4420-«Налог на добавленную стоимость, излишне поступивших в бюджет» (с условием не продажи в течение 5 лет, если реализуют в течение 5 лет полностью возратить).

В субъектах малого бизнеса при оплате торговли через корпоративные пластиковые карточки в чеках должны отражаться следующие реквизиты, которые приравнивают их к первичным бухгалтерским документам:

название предприятия, место расположения номер документа, число оформления, время, идентификационный номер налогоплательщика, номер корпоративной пластиковой карточки, название каждого приобретенного товара (работы, услуги), количество и цена, стоимость продукции, работы, услуги (без налога на добавленную стоимость), ставка налога на добавленную стоимость, база и сумма, всего стоимость (с учетом налога на добавленную стоимость), имя, фамилия, отчество ответственного лица, получившего денежное средство.

Было обосновано, что возникают проблемы для субъектов малого бизнеса, осуществляющих деятельность по нескольким видам, при переходе добровольном основе налоги на добавленную стоимость со стороны субъектов малого бизнеса. Например, предприятие, в одновременно занимающиеся осуществляющее деятельность производственного характера, оказывающее услуг и организации торговли и общественным питанием, на основании налогового законодательства может вести отдельный учет, однако по одному из видов деятельности он не может осуществлять оплату налога на добавленную стоимость добровольно. С научной точки зрения было обосновано, что малые предприятия, добровольно оплачивающие налог на добавленную стоимость, кроме основной деятельности, начинают выплачивать налоги на добавленную стоимость с торговли, общепита, заправки автомобилей и других видов деятельности, и поэтому предложен переход на выплату налога на добавленную стоимость в соответствии с видами деятельности на добровольной основе.

В четвертой главе диссертации названной, **«Анализ косвенных налогов и совершенствование его методологии»**, освещены вопросы организации

аналитической работы в хозяйствующих субъектах, определения информационных источников налогового анализа, анализа влияния косвенных налогов на финансовое положение предприятия, анализа косвенных налогов, уплачиваемых субъектами малого бизнеса.

Значимой стороной этой главы выступает то, что в ней исследованы проведение анализа налоговой отчетности, оплаты налога на добавленную стоимость со стороны субъектов малого бизнеса на добровольной основе, исследовано влияние косвенных налогов на себестоимость продукции, финансовую результативность хозяйствующих субъектов. В итоге главы сформировано заключение.

Для организации аналитической деятельности необходимо, в первую очередь, сформировать достоверное информационное обеспечение. Достоверность заключения, полученного по анализируемой отрасли, непосредственно связана с правильным выбором информационной базы и базы данных. С целью обеспечения прозрачности сведений, облегчения учета, организации налога и формирования отчетности, для удобства в получении сведения для анализа налогов была предложена система счетов, обобщающая сведения о налогах (таблица 3).

Таблица 3

Отражение задолженностей в счетах по бюджетным поступлениям⁵

Предложенный счет (текущий)	Предложенный счет (долгосрочный)
6400 - Задолженность по поступлениям в бюджет – по видам	7400 - Задолженность по поступлениям в бюджет – по видам
6410-Поступления в бюджет (по видам)	7410-Поступления в бюджет (по видам)
6420-Задержанные обязательства по налогам	7420-Задержанные обязательства по налогам
6430-Налоговые льготы (по видам)	7430-Налоговые льготы (по видам)
6440-Штрафы, пеня и др. по налогам	7440-Штрафы, пеня и др. по налогам
6450-Налог на прибыль по временным разницам	7450-Налог на прибыль по временным разницам

Научно обосновано влияние на финансовую результативность хозяйствующих субъектов суммы налога на добавленную стоимость, уплаченную предварительно за сырьё и материалы, а также включение в себестоимость продукции подакцизного сырья (таблица 4).

Таблица 4

Порядок анализа на основе оборотных средств влияния на финансовое положение предприятия налога на добавленную стоимость в “MegaStroy”

т/р	Показатели	Период анализа		Разница (+;-)
		апрель	май	
1.	Стоимость купленного сырья и материала, тыс. сум	800000	1000000	+200000
2.	Сумма налога на добавленную стоимость, тыс. сум	160000	200000	
3.	Периодичность производства, день	30	30	-
4.	Количество продукции, выпускаемой предприятием, кг	1500	1800	+300
5.	Расходы на производство одной единицы продукции, тыс. сум	700	750	+50
6.	Стоимость всей продукции, тыс. сум	1050000	1350000	+300000
7.	Цена продажи, тыс. сум	1200000	1500000	+300000
8.	Рассчитанный налог на добавленную стоимость, тыс. сум	240000	300000	+60000
9.	Поступившие от продажи продукции средства, тыс. сум	1440000	1800000	+360000
10.	Из них, отчисления в бюджет налога на добавленную стоимость, тыс. сум (8-2)	80000	100000	+20000

Из таблицы видно, что в процессе производства продукции в предприятии как бы не наблюдается влияние налога на добавленную стоимость. Однако доказано, что в период производства налог на добавленную стоимость переводится в бюджет за счет потребителя, а также на финансовое состояние предприятия оказывает влияние периодичность вращения оборотных средств.

В период возврата в производство налога на добавленную стоимость, уплаченную снабженцам при покупке только сырья, при анализе дохода предприятия «MegaStroy» выявлено, что в апреле прибыль сократилась на 22860 тыс. сум, а в мае – на 222078 тыс. сум. В результате расчетов общей прибыли предприятия, если в апреле она составляла 150000 тыс. сум, то потери от периодичности оборотных средств за счет налога на добавленную стоимость в апреле, по сравнению с прибылью, составили 15,24% ($22860/150000 \cdot 100$), в мае месяце-14,8% ($22207,8/150000/100$).

Отсюда видно, что налог на добавленную стоимость способствует уменьшению прибыли производства, в крупных производственных предприятиях, в предприятиях, осуществляющих экспортные операции,

оказывает ощутимое влияние на финансовые результаты сельскохозяйственных предприятий, что было доказано исследованием.

В исследованиях показаны, что для анализа косвенных налогов используются сведения «Отчетов о финансовых результатах» (Форма 2) и «Бухгалтерский баланс» (форма 1), однако, по нашему мнению, налоги, в частности, сведения налоговой отчетности по данным налогам считаются основным источником информации.

Анализ косвенных налогов осуществляется по следующим этапам:

- формирование достоверных и полных информационных источников по косвенным налогам;
- сравнение сведений по налогам предприятий и налоговых органов;
- определение динамики изменений налоговой суммы;
- определение факторы, влияющие на изменение суммы налогов и учет их влияния;
- формирование заключения по результатам анализа, разработка обоснованных предложений и рекомендаций;
- разработать пути влияния на результативные факторы от внутренних и внешних возможностей.

Изучение исследований по налоговому бремени показало, что все выдвинутые идеи и практические рекомендации были сформированы авторами на основе внешних информационных источников. То есть на основании налогового законодательства обязательство налогообложения не учтено при учете налогового бремени из-за не отражения в отдельных отчетностях, хотя в бухгалтерском учете приняты сумма налогов и других обязательных платежей, не связанных с налогами, уплачиваемыми субъектами предпринимательства, а также юридическими и физическими лицами хозяйствующим субъектам.

Определено, что переход на добровольной основе на оплату налога на добавленную стоимость плательщиков единого налогового платежа с целью осуществления деятельности, связанной с налогом на добавленную стоимость, может оказать негативное влияние на их финансовую деятельность. Был рекомендован порядок определения эффективности перехода на налог на добавленную стоимость на добровольной основе.

С целью более глубокого изучения данного вопроса было проанализировано изменение в финансовой результативности предприятия «OMAD PLUS», который не являлся плательщиком налога на добавленную стоимость и на добровольной основе перешел на оплату налога на добавленную стоимость. Сравнив деятельность предприятия, выпускающего строительные материалы, проанализировано изменение финансовых результатов при определении себестоимости готовой продукции и продажи местному покупателю или экспорта за границу (таблица 5).

Таблица 5

**Анализ изменения финансовой результативности при продаже
продукции местному покупателю¹³**

№	Содержание хозяйственных отношений	<i>Предприятие не является налогоплательщиком НДС</i>			<i>Предприятие оплачивает НДС добровольно</i>		
		Сумма (м.сўм)	Источник информ.		Сумма (м.сўм)	Источник информ.	
			Дт	Кт		Дт	Кт
1.	Составлен договор с покупателем по готовой продукции	31 250	4010	9010	31 250	4010	9010
		6 250			6 250	4010	6411
2.	Погашена задолженность по НДС в бюджете	X	X	X	4 000	6411	4411
					2 250	6411	5110
3.	Рассчитано общее налогообложение (ОН) (ОН уменьшена на сумму НДС)	2 250	9810	6410	937,5	9810	6410
4.	Определена итоговая финансовая результативность	37 500	9010	9910	31 250	9010	9910
		28 925	9910	9110	24 925	9910	9110
		2 250	9910	9810	937,5	9910	9810
5.	Итоговая финансовая результативность переведена на нераспределенный доход	6 325	9910	8710	5 387,5	9910	8710

По таблице 5 видно, что если продукция, выпускаемая обеими предприятиями, будет продана местному покупателю по одной и той же цене, то общее поступление от продаж составляет 37500 тыс. сум, для предприятия перешедшего на оплату налога на добавленную стоимость, объект единого налогообложения составляет 31250 тыс. сум.

Таблица 6

**Анализ изменения финансовой результативности предприятия при
реализации продукции на экспорт¹⁴**

№	Содержание хозяйственных отношений	<i>Предприятие не является плательщиком НДС</i>			<i>Предприятие добров. платит НДС</i>		
		Сумма (м.сўм)	Источник информ.		Сумма (м.сўм)	Источник информ.	
			Дт	Кт		Дт	Кт
1.	Составлен договор с покупателем по готовой продукции	37 500	4010	9010	37 500	4010	9010
2.	Рассчитано общее налогообложение	2 250	9810	6410	2 250	9810	6410
3.	Определена итоговая финансовая результативность	37 500	9010	9910	37 500	9010	9910
		28 925	9910	9110	24 925	9910	9110
		2 250	9910	9810	2 250	9910	9810
4.	Итоговая финансовая результативность переведена на нераспределенный доход	6 325	9910	8710	10 325	9910	8710

¹³ Составлено автором

¹⁴ Составлено автором

Как подчеркнуто выше, предприятие с единого налога в бюджет на сумму налога на добавленную стоимость имеет право удержания, на сумму, не превышающую 50% этого налога, в итоге единый налоговый платеж составил 937,5 тыс. сум.

Было доказано, что если экспорт малого предприятия, работающего с плательщиками налога на добавленную стоимость, превышает 30%, то в этом случае начинается точка отсчёта преимущества перехода на добровольной основе на выплату налога на добавленную стоимость.

В пятой главе диссертации названной, **«Совершенствования методологии аудита косвенных налогов»**, освещены вопросы аудита налогов и необходимость его организации, своеобразные качества проведения аудита налогов, методологии проведения аудиторской проверки косвенных налогов.

Проведение аудита налогов, формирование правового обеспечения услуг со стороны аудиторских организаций нашли свое отражение в Указе Президента РУз. №4848 от 5 октября 2016г. «О дополнительных мерах по обеспечению ускоренного развития предпринимательской деятельности, всемерной защите частной собственности и качественному улучшению делового климата», в котором нашло подтверждение предложение, направленное на «совершенствование правовых основ деятельности аудиторских организаций и налоговых консультантов по усилению ответственности за качество услуг и достоверность представляемых ими заключений как один из основных механизмов предупреждения правонарушений и гарантий стабильной деятельности законопослушных субъектов предпринимательства».

Нам известно, что все проверки финансово-хозяйственной деятельности, в конечном счете, упираются на налогообложение. Поэтому, по нашему мнению, нужно признать налоговый аудит в качестве специального вида аудита и целесообразно дать следующую характеристику: «Налоговый аудит – это проведение независимой аудиторской организацией проверки правильного применения всех элементов и льгот оплаты налога и других обязательных платежей и соответствия документам законодательства о налогах и бухгалтерском учете».

В законодательных документах об аудиторской деятельности аудиторская проверка и аудиторское заключение связаны только с финансовой отчетностью. Хотя налоговая отчетность по косвенным налогам предоставляется 12 раз в год, проведение налогового аудита по сроку связано с проведением аудита финансовой отчетности.

Поэтому налоговые отчеты, в частности, проведение аудита косвенных налогов по месяцам обеспечивает следующее:

своевременное определение и устранение недостатков по оплате налогов;

обеспечение постоянной деятельности аудиторов, то есть не только после сдачи финансового отчета, а на основании договора в каждый

налоговый орган по налоговой отчетности, после проведения аудита, предоставляется текущее заключение;

в результате оплаты аудиторской услуги хозяйствующими субъектами равномерно в течение года обеспечивается устойчивость распределения средств и доходность хозяйствующих субъектов.

Учитывая, что в законодательные документы о бухгалтерском учете, аудиторской деятельности и налоговое законодательство введено понятие налоговой отчетности, различные стороны сведений о налоговой отчетности, финансовой отчетности, периодичности сдачи и другие различия, аудиторской проверке можно дать следующую определенную: «Аудиторская проверка-это проверка со стороны аудиторской организации финансовой и налоговой отчетности хозяйствующих субъектов и связанные с ними финансовые информации с целью определения соответствия законодательным документам о бухгалтерском учете и достоверности данных по финансовой и налоговой отчетности и их обобщения на основе сведений бухгалтерского учета»-так, научно обоснована эта определенная, а также введена в качестве нормативного документа в налоговые отчетности и объекты аудиторской проверки, укреплено методологическое обеспечение проведения аудиторской проверки, налоговой финансовой и другой финансовой информации со стороны аудиторских организаций.

Исходя из того, что порядок ведения налогового учета не приводится в нормативных документах по бухгалтерскому учету, а также необходимости отражения в аудиторском заключении ведение бухгалтерского учета и формирование налоговой отчетности, научно-методологически обоснована целесообразность следующей определенная «Аудиторское заключение - это документ, оформленный письменно аудиторской организацией о достоверности финансовой и налоговой отчетности, сформированных на основе данных бухгалтерского учета, а также соответствия порядка ведения бухгалтерского учета, налогового учета законодательным документам. Заключение является открытым документом для пользователей финансовой и налоговой отчетности»

С целью обеспечения достоверности аудиторского заключения и отчетности при аудите косвенных налогов, устранения ответственности аудиторской организации, отражение в налоговом законодательстве нормы, определяющей обложение косвенным налогом утраченной суммы из-за нарушения ценностей и недостачи (подготовка ценностей, хранение, продажа и недостача, обнаруженная при инвентаризации, хищение, разграбление), и если такое положение по требованию налоговых органов приравнивается к реализации, то понятие «реализация» в налоговом законодательстве необходимо отредактировать.

При обнаружении имущественной недостачи и других потерь учет косвенных налогов целесообразно отразить следующим образом (рис.1).

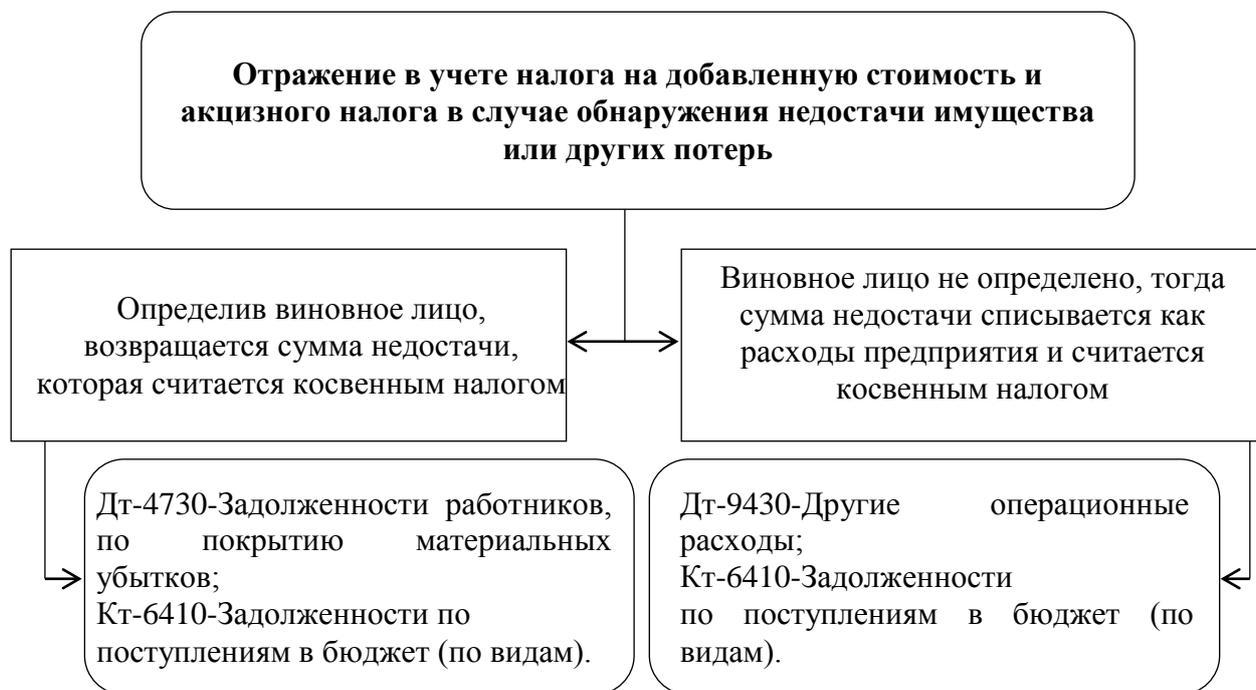


Рис.1. Учет косвенных налогов при обнаружении имущественной недостачи и других потерь¹⁵.

На основании налогового законодательства использование налоговых льгот, правильный учет и контроль целевого использования возложены на органы налоговой службы.

Одним из важных направлений государственной налоговой политики считаются развитие производства, привлечение средств инвесторов в экономику страны, поощрение предприятий в использовании своих средств на инвестирование. С этой точки зрения, юридическим лицам-налогоплательщикам предоставлен ряд льгот по косвенным налогам.

Исследованием доказано, что учет на счете «Задолженности по операциям с различными кредиторами (6900)» льготной суммы по косвенным налогам (акцизный налог, налог на добавленную стоимость, таможенный сбор), выданной в период импортных операций законодательным документом о бухгалтерском учете, средства счета «Налоговые льготы целевого использования (8840)», каждый год независимо от льготного периода списываемые со счета «Бесплатно приобретенное имущество (8530)», рождают трудности при проведении аудита косвенных налогов, приводят к утрате времени. Для решения этой проблемы были даны предложения.

При заполнении счет-фактуры, реестра счет-фактур общая стоимость объекта реализации и база налога на добавленную стоимость различны и это снижает эффективность использования данных документов, появляется необходимость учета базы налогообложения повторно в отчетах, составленных по косвенным налогам.

¹⁵ Составлен по предложению автора

С целью решения данной проблемы, ускорения расчетов, эффективной организации аудита косвенных налогов предложено использование данных документов одновременно в качестве регистра учета через введение в счёт-фактуру столбика «база налога на добавленную стоимость» после столбика «сумма акцизного налога», в реестр счёт-фактур после столбика «стоимость доставки» внести столбик «база налога на добавленную стоимость» (табл.7-8)

Таблица 7

Табличная часть предложенной счёт-фактуры

Название продукции (работы, услуг)	Един.измер	Кол-во	Стоимость	Общ стоим.	Акцизный налог		База НДС	Налог на доб.ст		Стоим с учетом КН
					Ставка	Сумма		Ставка	Сумма	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
«Продукция»	шт	10	100000	1000000	-	-	1000000	20	200000	1200000
«Подакцизный товар»	шт	10	100000	1000000	25	250000	1250000	20	250000	1500000
«Основное средство»		-	-	600000000	-	-	200000000	20	3333333	63333333
Всего к оплате										66033333

Таблица 8

Табличная часть предложенного реестра счёт-фактур

№	Название покупателя	СТИР покупателя	Число и номер счет-фактуры	Стоимость поставки (без НДС)	База НДС	Сумма НДС	Стоимость с НДС
1	2	3	4	5	6	7	8
	«Building-Q»	201930710	№52, 10.05.2016	60000000	20000000	3333333	63333333
	Всего :			60000000	20000000	3333333	63333333

Хозяйствующие субъекты в установленном порядке составляют и предоставляют налоговую отчетность по налогам на добавленную стоимость. Сведения в налоговую отчетность переносятся из первичных бухгалтерских документов и регистров учета. Отчетность по косвенным налогам непосредственно связана с данными именно счёт-фактур и реестров счёт-фактур. Поэтому совершенствование счёт-фактуры и реестра счёт-фактур по предложенному выше варианту, позволит контролировать базу налогообложения и сэкономить время на осуществления учета и аудиторской проверки, обеспечит прозрачность и достоверность данных.

Учет косвенных налогов приводит к своевременному и качественному составлению отчетности, через организацию анализа можно предотвратить оплату штрафов и пени, принять меры по уменьшению влияния на финансовый результат предприятия, через проведение аудита возможно

предотвратить уплату финансовых штрафов в бюджет и эффективно использовать льготы по косвенным налогам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертационной работе в результате проведенного исследования были разработаны следующие заключения:

1. При приобретении иностранным гражданином техники, технологии и других средств, произведенных в Узбекистане, использование льгот в системе экспорта по косвенным налогам и применение предложения по отражению в первичных бухгалтерских документах этих льгот повышает объем экспорта розничных товаров производителей (в соответствии с опытом Японии).

При приобретении основных средств, нематериальных активов отражение косвенных налогов, оплаченных снабженцам в качестве налога в бюджет, а также учитывая в соответствующих долгосрочных и текущих авансовых счетах, в процессе производства продукции списать, то это приведет к понижению себестоимости продукции (опыт Российской Федерации).

2. С целью учета долгосрочных косвенных налогов, передачи имущества в финансовую аренду, учет счета 7410 – «По видам счетов, учитывающих задолженности по поступлениям в бюджет» в плане счетов, правильная организация учета налога, определение базы налогообложения создают возможности отражения в обобщенном виде данных в налоговой отчетности.

3. В результате применения нулевой ставки по налогам на добавленную стоимость излишне оплаченную налоговую сумму, открыв счет 4420 – «Налог на добавленную стоимость, излишне оплаченного в бюджет» на основании счета 4400, отразить его в стороне дебета, то это предотвращает неразбериху, связанную с бюджетом, повышает эффективность контроля в бухгалтерском учете.

4. Предложение по введению в основные дополнительные документы, являющиеся основанием, применение нулевой ставки по международным перевозкам пассажиров, багажа, грузов и почты привело к упрощению расчетов налогоплательщиков, в результате применения нулевой ставки порядок возврата излишней суммы упростился, что привело к эффективности годового показателя, которое составило в среднем 2,2 млрд. сум.

5. Определение эффективности перехода на налог на добавленную стоимость на добровольной основе, предложение по применению в видах деятельности налога на добавленную стоимость со стороны малых предприятий, ведущих отдельные счета по разным видам деятельности, служат правильному прогнозированию налоговых отчислений субъектов малого бизнеса.

6. Предложение по внедрению нулевой ставки по отношению к основным средствам, покупаемым со стороны малых предприятий

промышленной сферы, фермерскими хозяйствами и отражение их в бухгалтерском учете, повышает возможности приобретения ими современной техники, понижает себестоимость продукции.

7. Предложение по учету косвенных налогов при анализе налогов и определении налогового бремени, с точки зрения признания расходов в бухгалтерском учете, обеспечивает правильное распределение налоговых расходов.

8. Обосновав необходимость приведения в общую систему счетов, являющихся источником данных для финансовой и налоговой отчетности, аннулировав счета 6240, 6250, 6990, 7240, 7250, предложение учета текущей налоговой задолженности в счетах 7410-90 способствует совершенствованию обеспечения информационно-учетного анализа косвенных налогов, достоверности и прозрачности данных.

9. Предложения усовершенствованных вариантов счет-фактуры, реестра счет-фактур, являющихся основным источником данных по косвенным налогам, а также оплаченных чеков при торговле через корпоративные пластиковые карточки обеспечивают эффективную организацию аудита косвенных налогов, использование бухгалтерских документов одновременно в качестве регистра учета и экономит время.

10. Предложение по внесению в налоговое законодательство вопроса косвенного налогообложения недостачи имущества, определенного в процессе инвентаризации, обеспечивая определенность и достоверность аудиторского заключения, предотвращает уплату штрафов и пени.

**ACADEMIC COUNCIL №14.07.2016.I.31.01 FOR THE AWARD OF
DOCTORAL DEGREE AT THE BANKING AND FINANCE ACADEMY
OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN, TASHKENT INSTITUTE OF
IRRIGATION AND MELIORATION AND TASHKENT FINANCIAL
INSTITUTE**

**BANKING AND FINANCE ACADEMY
OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN**

KHOTAMOV KOMIL RABBIMOVICH

**IMPROVEMENT OF ACCOUNTING, ANALYSIS
AND AUDIT OF INDIRECT TAXES**

**08.00.07 –Finance. Accounting
(economic sciences)**

ABSTRACT OF DOCTORAL DISSERTATION

Tashkent – 2016

The topic of the doctoral dissertation is registered under the number 30.09.2014/B2014.3-4.I74 in Higher Attestation Commission under the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan

The doctoral dissertation was carried out at the Banking and Finance Academy of the Republic of Uzbekistan.

The abstract of the thesis is available in three languages (Uzbek, Russian, English) posted on websites of the scientific council (www.bfa.uz) and on educational information network «Ziyonet» (www.ziyonet.uz).

Scientific consultant:

Khurbanov Ziyat Niyazovich
doctor of economics, professor

Official opponents:

Pardaev Mamayunus Qarshiboevich
doctor of economics, professor

Hasanov Bakhodir Akramovich
doctor of economics, professor

Karimov Nematulla Fathullaevich
doctor of economics

Leading organization:

Ministry of Finance of the Republic of Uzbekistan

Defense of the dissertation will be held on _____ «____», 2016 at ____ pm on a meeting of the joint scientific council 14.07.2016.I.31.01 on defending dissertations for the degree of doctor of economics under the Banking and Finance Academy of the Republic of Uzbekistan, Tashkent Institute of Irrigation and Melioration and Tashkent Financial Institute. Address: 100000, Tashkent, Movaraunnahr Street, 16. Tel.: (+99871) 237-53-25, fax: (+99871) 237-50-03, e-mail: info@bfa.uz.

The doctoral dissertation can be read at the Information resource centre of the Banking and Finance Academy of the Republic of Uzbekistan (registered under the number ____). Address: 100000, Tashkent, Movaraunnahr Street, 16. Tel.: (+99871) 237-53-25, fax: (+99871) 237-54-01, e-mail: info@bfa.uz.

The abstract of the dissertation is sent out on «__» _____ 2016.
(protocol of the registry ____ from «__» _____ 2016)

A.Sh. Bekmuradov

Chairman of the scientific council for awarding scientific degree of doctor of science, doctor of economics, professor

U.V. Gafurov

Scientific secretary of the scientific council for awarding scientific degree of doctor of science, PhD, assistant professor

N.X. Khaydarov

Chairperson of the scientific seminar by the scientific council for awarding scientific degree of doctor of science, doctor of economics, professor

INTRODUCTION (abstract of the doctoral dissertation)

The urgency and relevance of the theme of the dissertation. The role of indirect taxes is of great importance in economy of the world countries. In particular, in the countries of Europe, China and Japan receipts from indirect taxes in the government budget account for 30%-60% of the main receipts. Therefore, in these countries special attention is paid to the issue of enhancing of accounting of indirect taxes.

During independent development of the Republic of Uzbekistan a particular attention has been concentrated on conducting financial accounting on the basis of the international standard models. If the necessity of accounting of taxes, in particular indirect taxes, occurred with the development of the law “On Accounting”(1996), then enhancement of forms of tax accounting in the form of separate accounting and determination of transfer by the tax authority, introduction in the tax legislation of a concept of tax accounting, control of tax accounting by auditors and tax authorities promote complete development and improvement of this system.

Nowadays in the world, especially in national economic entities, the researches on improving of the accounting, analysis and audit of indirect taxes are of a particular importance. In this field the attention is paid to the solution of the following important scientific tasks: critical studying of reflection in initial accounting documentation of indirect taxes in economic entities, generalization of data in primary accounting documentation and formulation of the tax accounting, studying of the database and analytical data on indirect taxes, ensuring transparency of data of financial accounting during the carrying out the analysis of indirect taxes, development of scientific recommendations aimed at improving the methods of carrying out tax reports, as in case of financial records audit.

This doctoral research, to a certain extent, conduced the execution of the tasks determined by the Law of the Republic of Uzbekistan «On audit activity» (2000) and the Decree of the President of the Republic of Uzbekistan №UP- 4720 «On measures to implement modern methods of management in joint-stock companies” dated from April 24, 2015, in the Resolution of the President of the Republic of Uzbekistan PP-2520 “On measures of improving the system of purchasing potatoes, fruit and vegetables and melon production and their use” as well as the Decree of the President of the Republic of Uzbekistan UP – 4848 “On additional measures of ensuring of a rapid development of the business activity, comprehensive ensuring of private property protection and high-quality improvement of the entrepreneurial environment” dated from October 5, 2016.

Relevant research priority areas of science and developing technology of the republic. The doctoral research has been carried out in compliance with prior directions of developing science and technologies in the republic I. «Moral and cultural development of democratic and legal society, formation of the innovative economy» within the framework of the project PPI-2 «Developing scientific foundations for further deepening of economic reforms, formation of the civil society, modernization and liberalization of the national economy».

A review of international research on the topic of dissertation. Researches aimed at studying the issues of accounting indirect taxes, their impact on the economy growth through organization of the accounting and audit are carried out in leading scientific centres and higher educational institutions of the world, such as: World bank American institute of certified public Accountants International auditors firms-KPMG Georgia state university Nevin Economic Research Institute Neri Office of the auditors General (OAG) Commission audit activity Institute of Chartered Accountants of Scotland (Scotland) United Nations Development Programme-UNDP, as well as in the Commission on audit under the President of Russian Federation and Financial University under the Government of the Russian federation (Russia).

As a result of the researches conducted in the world on improving accounting, analysis and audit of indirect taxes the following scientific results have been obtained: it has been proved that the optimum rate of the value added tax (VAT) accounts for 15-20%, the rate decrease results in deficit of receipts in the budget, implementation of high rates leads to concealment of business (International auditors firms-KPMG); evasion from indirect taxes influences the economic growth and macroeconomic stability (Georgia State University, the USA) is determined that as a part of tax assignments of accounting entities the share of the value added tax is high (Nevin Economic Research Institute-NERI, Ireland); the communication technique concerning taxes between audits by tax authorities and other services has been developed (the Commission on audit under the President of Russian Federation).

The researches on improving the accounting, analysis and audit of indirect taxes are implemented in the world on the following priority directions are being conducted: influence of the system of indirect taxation on interrelations of the state, mitigation of influence of indirect taxes on entrepreneurship expenses, the solution of social and economic tasks with the application of excise taxes.

The degree of study of the problem. Scientific papers of such foreign scientists as A.Sheremet, V. Suytz, A. Nachalov, A. Chernika, Ya. Kojinov, N. Bretslavstev, N. Voytolovskiy, Ye. Yegorova, M. Bakanov, M. Melnik and others have been devoted to the research of the issues of improving accounting of indirect taxes, organization of their analysis and audit.

Scientific papers of Uzbek economists such as I.Abdukarimov, M. Pardaev, A. Karimov, A. Pardaev, A. Ibragimov, K. Urazov, I. Ismanov, Z. Mamatov, Sh. Toshmatov, R. Dusmatov, E. Gadoev, N. Karimov, M. Tulakhodjaeva, B. Khasanov, B. Isroilov, Z. Kurbanov, R. Kholbekov, N. Khaydarov, T. Malikov, Sh. Khaydarov, K. Akhmedjanov, B. Sanakulova, K.Misirov, I. Niyazmetov, Sh.Turaevhave partially reflected scientific methodological and practical aspects of accounting, analysis and audit of indirect taxes¹⁶.

¹⁶ Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник М.: ИНФРА-М, 2004. - 280 с.; Маликов Т.С., Хайдаров Н.Х. Молия: умумдавлат молияси. Ўқув қўлланма. – Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2009. -556 б.; Началов А.В. Налоговый словарь. М.: Налог-ИНФО, 2004. -102 с.; Черника А.Г, Налоги, М.: «Финансы и статистика» 1996. 344 с.; Ниязметов И.М. Солиқ юкининг тадбиркорлик субъектлари молиявий фаолиятига ва бюджет даромадларига таъсири таҳлили. Дис....икт.фан.н-ди – Т.: 2007. -134 б.; Тошматов Ш.А. Қўшилган қиймат солиғи. Монография. – Тошкент.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси», 2004. -160 б.; Каримов А.А., Исломов Ф.Р.,

However, these research papers reflect general concepts of accounting of indirect taxes, issues of the analysis and carrying out audit. They haven't presented a comprehensive research of the problem connected with the chart of accounts at accounting of indirect taxes, registering of documents, generalization of the data on accounting of indirect taxes, the theoretical and methodological aspects of the organization of the analysis, with a technique of carrying out audit of indirect taxes.

Connection of the topic of the dissertation with the directions of scientific research institution where the research was carried out

The dissertation has been carried out in the framework of scientific direction of research «Conceptual foundations of developing accounting, analysis and audit» of the Banking and Finance Academy of the Republic of Uzbekistan.

The aim of the research is to develop scientific-methodological and practical recommendations aimed at improving the methodology of accounting, analysis and audit of indirect taxes.

The tasks of the research:

to develop advanced characteristics of concepts tax accounting, tax analysis and tax audit;

to develop recommendations on improving accounting of indirect taxes, reflections in documentation and their interrelation in accounts;

on the basis of studying foreign experience on the organization of accounting of indirect taxes to illustrate the aspects which can be used in our country;

to create information sources of the analysis of indirect taxes and to develop recommendations on their improvement;

from the point of view of recognition of tax expenses to develop the technique of analyzing indicators of the tax burden;

to develop theoretical and practical proposals for improvement of the organization of audit of indirect taxes and methodology of carrying out audits.

The object of the research work is accounting, analysis and audit of indirect taxes of the economic entities performing their activity in our country.

Авлокулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. – Тошкент: «Шарк», 2004. - 466 б.; Александров И.М. Налоги и налогообложение.: Учебник. – 2-е изд.-М.: Издательско – торговая корпорация «Дашков и К⁰», 2005. – 314 с.; Миляков Н.В. Налоги и налогообложение.: Учебное пособие. –М.: КНОРУС, 2006. – 246 с.; Исроилов Б.И. Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. – Тошкент: «Ўзбекистон», 2006. – 272 б.; Кожинов В.Я. Налоговый учет. Пособия для бухгалтера. – М.: КНОРУС, 2004. – 656.; Брежневцева Н.А.. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. –М.: Феникс, 2012. – 318 с.; Гадоев Э.Ф ва б. Билвосита солиқлар: кўшилган қиймат солиғи, акциз солиғи. – Тошкент: «NORMA», 2011. – 327 б.; Войтоловский Н.В, Калинина Н.В, Мазурова И.И., - Экономический анализ: Учебник. – М.: Издательство Юрайт, 2013. 548 с.; Егорова Е.В. – Налоговый анализ в организациях. – Дис...канд.экон.наук-М.: 2014. – 142 с.; Тўраев Ш. «Хўжалик субъектларининг солиқ юқини оптималлаштириш масалалари». Дис... автореф. икт.фан.н-ди. – Тошкент, БМА. 2007. 21 б.; Санакулова Б.Р. «Кичик тадбиркорлик субъектларини солиққа тортиш механизмини такомиллаштириш орқали иқтисодий ўсишни таъминлаш» Дис...икт.фан.д-ри. Тошкент 2016. -260 б.; Курбанов З.Н «Солиқ ҳисоби ва аудитининг назарий ва методологик асослари». Дис...икт.фан.д-ри - Тошкент.: БМА, 2006. 272 б.; Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. –Т.: «Ўзбекистон миллий энциклопедияси», 2003. - 412 б.; Мисиров К. «Билвосита солиқларнинг молиявий ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш», Дис...икт.фан.н-ди. 2010. 145 б.; Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д.. Теория экономического анализа. Учебник. –М.: «Финансы и статистика», 2004. 432 с.

The subject of the research work is theoretical, scientific, practical foundations of accounting, analysis and audit of indirect taxes and directions for their improvement.

The methods of the research work. Such methods as the method of grouping, comparative analysis, system approach, induction, deduction, observation, theoretical and practical study, statistical analysis, factor analysis, economic - mathematical methods have been widely used in the research.

Scientific novelty of the research work is the following:

proposals to enter in the tax legislation the structure and the list of additional documents which can be a basis for return of the excessive amount of the value added taxes which resulted from the support of the zero degree of the rate for the rendered international shipping services;

offers on approval of the export of products, use of a zero rate with value added taxes have been developed, amendments have been made in the taxation basis and results of change have been reflected in accounting;

the order of accounting of the advantage of the transition on the voluntary basis on a voluntary basis to the value added tax has been developed;

improving of accounting of indirect taxes, reflection in documentation of communication of processes in accounts has been offered;

the system of collection of information and calculating sources in the organization of the analysis of indirect taxes and their use while carrying out analysis has been created;

the technique of carrying out audit of indirect taxes on the basis of documents of an automated system has been developed;

recommendations on the order of carrying out audit about write-off of shortage and the property detected during audit of indirect taxes have been proved.

Practical results of the research are the following:

advanced characteristics of the such concepts as “tax accounting”, “tax analysis” and “tax audit” have been proposed;

recommendations on reflecting in the primary documents of indirect taxes, and also on the improvement of these documents have been developed;

it is recommended to use of new accounts instead of the existing accounts in the system for the purpose of ensuring transparency, and also prevention of confusion when accounting reflection of indirect taxes in the accounting;

development of the technique of calculating of the burden of indirect taxes from the point of view of recognition of expenses in financial accounting;

Reliability of the results of the research. Reliability of the research results is determined by application of methods and approaches at work, use of official sources in case of theoretical approaches within the research, use of certain regulating documents and financial tax reports of economic entities, and also the fact that results are based on the analysis of other authentic data.

The scientific and practical significance of the research results.

The scientific significance of the research results is determined by the possibility of using scientific-theoretical and practical ideas, scientific proposals and practical recommendations obtained in the result of the research in the

scientific research aimed at carrying out and improving of accounting, analysis and audit of indirect taxes.

The main conclusion and recommendations on the results of the research can facilitate economic entities at the organization of accounting, analysis and audit of indirect taxes, formulation of a certain information source when carrying out tax and audit control, and also raising the efficiency of the reliable conclusion.

Implementation of the research results. On the basis of developed recommendations on improving accounting, analysis and audit of indirect taxes the followings have been introduced:

the structure and the list of the additional documents which constitute the basis for return of the excessive amount of the value added taxes resulted from application of zero degree of a rate to the services rendered to the international cargo transportation have been entered into the tax legislation. (Reference №16/7-23250 of the State Tax Committee of the Republic of Uzbekistan dated from October 19, 2016). This proposal was reflected in the existing Charter of the Ministry of Finance of the Republic of Uzbekistan and the State Tax Committee “On the order of returning to the bank account of the excessive amount for the Value Added Tax resulted from application of the zero rate for taxpayers”. As a result, the taxpayers were facilitated with calculations, tax authorities have been simplified with the return of the excessive amount which resulted from application of the zero rate of the value added tax for services in the international cargo transportation and efficiency of the use of this proposal raised an annual indicator by average 2,2 billion UZS;

developed proposals and practical recommendations on improving accounting, analysis and audit of indirect taxes were implemented in practice of JSC “Uzkurilishmateriallari” (Reference №07-1/5-85 of the joint stock company “Uzkurilishmateriallari” dated from June 2, 2016), in particular:

approval of export of products, application of zero rate on the value added taxes, change of a taxation basis and reflection of their results in financial accounting have been implemented. As a result of implementation of this proposal in the process of the organization of accounting of indirect taxes in the production process of the joint stock company “Uzkurilishmateriallari” uncertainty in the budget and accounting for the value added taxes have been eliminated, as a result of application by the entities of system of the offered accounting entries (accounting of the 1-st quarter of 2016) in the budget there have been detected 22 mln.UZS of excessive payment of the value added tax directed to cover other tax debts;

on the basis of the proposal for improving the technique of carrying out the automated tax audit accounting was entered into the program of automation that gave the chance in case of each filling of the invoice automatically to create the invoice of the value added taxes in a taxation basis, and this, in turn, reduced by 5 days the time of creating reports on the excise tax and the value added taxes;

as a result of implementation of the proposal on improving the order of transition to the VAT on the voluntary basis, 7 enterprises transferred to this system, don't show any positive influence on financial results and in this connection, they refused to pay value added taxes on the voluntary basis. As a result of these measures enterprises saved 106 million UZS of budgetary funds;

on the basis of application of a formula of accounting of benefits and shortcomings of voluntary payment of the value added tax, 5 enterprises passed on the voluntary payment of the value added tax. As a result of these measures about 80 million UZS remained on the disposal of enterprises;

proposals on approving the export of production, changes in the taxable base on excise taxes and value added taxes, reflecting the financial rent of the property through the system of charts of accounting taxes (National Association of accountants and auditors of Uzbekistan, reference of №68 dated from June 28, 2016). As a result of applying these proposals, uncertainties in the budget and accounts on the indirect taxes have been eliminated, use of accounting entries prevented mistakes and confusion in accounts, economized the time on formation of tax reports and consolidation of the accounting data;

proposals on improving the audit of write-off the property and shortage detected in the result of the inventory process (Reference №83/03 of the Chamber of auditors of Uzbekistan dated from June 16, 2016). Reflection of this proposal in the tax legislation ensures development of reasonable auditor's opinions on the writes-off and property.

Proposals on improving the accounting, analysis and audit of indirect taxes have been accepted with the aim of improving current legislation (Ministry of Finance of the Republic of Uzbekistan, reference №220/441 dated from January 7, 2016).

Approbation of the research results.

The main proposals and conclusions of the dissertation have been discussed and approved in such international and republican conferences as «Problems of developing audit and analysis of the economy of the Republic of Uzbekistan». (Tashkent, 2011) «Sustainable development of the banking and financial sphere as the priority of the economic policy of Uzbekistan» (Tashkent, 2014), «Topical issues of improving the system of accounting, analysis and audit in organizations» (Tambov, 2014), «Improving the tax system of the government in conditions of the economy modernization » (Tambov, 2014), «Topical issues of participation of banking institutions in modernization of the real sector of the economy of Uzbekistan» (Tashkent, 2014), «Investment climate and stimulating role of the tax mechanism in improving the business environment» (Tashkent, 2015), «Modern trends of modernizing banking and financial spheres of Uzbekistan in conditions of integration in the world financial markets» (Tashkent, 2015), «Strengthening of the financial sustainability and the resource base of commercial banks in Uzbekistan – an important factor of ensuring the economy growth» (Tashkent, 2016).

Publication the research results. Research results have been revealed in 35 scientific papers which include 1 monograph, 12 scientific articles which include 10 published in domestic journals and 2 in foreign journals recommended by the Higher Attestation Commission of the Republic of Uzbekistan for publishing the main results of doctoral dissertations.

The structure and volume of the thesis. The dissertation consists of introduction, five chapters, conclusion, a list of references and annexes. The dissertation consists of 204 pages.

MAIN CONTENT OF THE DISSERTATION

Introduction represents urgency and necessity of the research, formulates the aim and objectives of the research, determines its object and subjects. In addition, the introduction states connectedness with the main prior directions of developing science and technologies of the Republic of Uzbekistan, represents scientific novelty and practical results, scientific and practical significance, information about implementation of the results of works as well as scientific papers published in the framework of the research and information about the structure and the volume of the dissertation.

In the first chapter of the dissertation titled “**Theoretical tasks of accounting of indirect taxes**” is devoted to the research of indirect taxes and its social – economic significance, theoretical-methodological bases of the organization of accounting of indirect taxes, foreign experience of accounting of indirect taxes and the conclusion of the chapter presents scientific conclusions on the certain issues.

Nowadays indirect taxes are considered to be the main source of the budget revenue.

Within several years indirect taxes have the essential weight in formulating of the budget revenues (Table 1).

Table 1

**Trends of changing the share of taxes in the state budget
in 2010-2015 (in %)²**

Indicators	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Total budget receipts	100	100	100	100	100	100
Direct taxes	26,1	26,4	25,4	24,2	23,4	24,1
Indirect taxes	50,4	48,2	49	51,1	53,1	52,6
Resource deductions and property tax	15,4	15,4	15,6	14,8	13,6	13,2
Other taxes and duties	8,1	10	10	9,8	9,9	10,1
Indirect taxes, total	100	100	100	100	100	100
Value added tax	56,9	57,9	57,0	56,4	56,2	56,5
Excise tax	32,4	30,9	30,5	31,1	29,4	29,3
Customs deductions	6,2	6,3	7,3	7,5	8,0	7,7
Tax on gas of vehicles, diesel fuel and use of the liquefied gas	4,5	4,9	5,2	5,0	6,4	6,5

According to the data illustrated in Table 1 we can see, that the share of direct taxes in all tax receipts in 2010 accounted for 26,1%, in 2011 - 26,4%, in 2012 – 25,4%, in 2013 – 24,2%, in 2014 - 23,4%, in 2015 – 24,1%, whereas the share of indirect taxes in 2010 amounted to 40,4%, in 2011– 48,2%, in 2012 – 49,0%, in 2013 – 51,1%, in 2014 – 53,1%, in 2015 – 52,6%.

In modern conditions the organization of accounting, including accounting of taxes is crucially important because by means of accounting we can observe the performed economic processes and transactions, they are demonstrated in the corresponding registers, control over activities of farms is organized and management decisions are made. By means of accounting taxes and other compulsory payments, profit, expenses and income are determined, tax reports are created and taxes flow into the budget. Annual growth of the number of taxes and compulsory deductions justify the necessity of conducting tax accounting.

Theoretical basis of accounting of taxes is the Tax Code of the Republic of Uzbekistan. The Tax Code has a certain part "Tax reporting" which incorporated 43-47 articles. In article 43 of the Tax Code there is the concept "tax reporting" which states that "Tax reporting is the document of the taxpayer which includes calculations and tax declarations for each type of tax and other obligatory payment or according to the paid income, and also annexes to calculations and tax declarations".

Thus, formulation of tax reporting is performed on the basis of data of financial and tax accounting. Tax reporting and financial reporting usually supplement each other. In particular, the amount of all calculated and paid taxes in the financial reporting are also reflected in tax accounts on types of taxes. However, it was determined that non-compliance of financial accounting with data of tax accounting in most cases results in distinction between financial and tax reporting.

Theoretical and methodological issues of accounting of taxes have been studied by some economists and they developed various characteristics to the concept of tax accounting. Having studied characteristics of tax accounting, the following characteristic was given to the accounting of indirect tax: "Accounting of indirect taxes are a determination of base, subject to taxation on indirect taxes, system of tax accounting, payments, and also formulation of the generalized tax accounts to a certain date".

Proposal to use the privilege in the system of export and reflection of this privilege in primary accounting documents for producers who with the aim of raising the retail production, and a foreign citizen purchases the equipment, technique and technology produced in our country (in compliance with the experience of Japan).

Upon purchase of the fixed assets and intangible assets, the amount of the indirect taxes deducted to supply agents should not be considered as contribution to the budget, they have to be the asset cost of the tax amount.

While conducting research, foreign experience of such countries as Great Britain, Germany, Italy, Spain, China, Japan, Ukraine, Kazakhstan, the Russian Federation have been studied with the account of originality of calculation of indirect taxes and conducting accounting.

In this process the amount of a fixed asset increases by the amount on value added tax. It is proved that product cost will decrease if upon purchase of the fixed assets and intangible assets indirect taxes paid to supply agents as taxes in the

budget, and also, considering on long-term and advance accounts, in a production process of products to perform write-off (Experience of the Russian Federation).

In the second chapter of the dissertation titled **“Practical condition of accounting of indirect taxes and improving the methodology”** reflects issues of improving the organization of financial accounting of indirect taxes, issues of the organization of accounting of indirect taxes in export transactions of entering of changes in a taxation basis and improving of accounting. Justified conclusions are presented in the conclusion part.

In regulating documents about accounting the issues of implementation of accounting of taxes are considered insufficiently, there is non-compliance with system of the taxation though the system of accounts, in specified in these documents of financial accounting, carries out a task of the main support of accounting of taxes, there are problems in accounting of taxes that was scientifically justified in the dissertation.

In particular, in case of transferring property in financial rent, a taxation basis on the value added tax, determination its quality of a positive difference between the cost of implementable property and cost of the agreement is specified in regulating documents.

It justifies the need of entering of changes in texts of financial and tax accounts, and also in system of accounts of the account “Debt on contributions to the budget” - 7410 in case of implementation of accounting of long-term indirect taxes in the entities which are handing over in finance lease, and also accounting of debts on indirect tax for the purpose of the organization of the correct accounting of taxes and determination of a taxation basis, reflection in tax accounts of the generalized data on long-term and current tax debts. In the tax legislation of Uzbekistan additional documents on return of an excessive tax amount aren't specified value added, the resulted application zero rates in case of international carriages of passengers, baggage, freights and mails. It was studied that the similar situation promotes emergence of problems with a waste of time and means for the organizations performing these services and to tax authorities. Therefore in structure of additional documents on international carriages of passengers, baggages, freights and mails entering of the following list are offered:

- the document register on single international deliveries;
- the copy from the bank document confirming on the service payment;
- compiling of the international contract.

The correct registration of accounting entries prevents confusion when accounting therefore the recommendation for the purpose of ensuring prevention of mistakes in case of creation of the tax and financial reporting return of the excessive amount of indirect taxes to implement not from account 6410 – “Debts on contributions to the budget (by types)” and the offered account 4420 – “Excessive contributions to the budget”.

Table 2.

**Order of reflecting in the accounting transactions on application
of the zero rate¹⁷**

№	Content of the economic transaction	On the basis of the NAS 21		On the basis of proposal	
		Debit	credit	debit	credit
1.	On the amount of the value added tax, paid upon purchase of raw materials and materials (in the exporting enterprises)	4410	6010	4420	6010
2.	On the return of funds from the budget at applying zero rate	5110	6410	5110	4420
3.	At covering debts on other taxes in the amount received acquired in the result of applying zero rate	6410	4410	6410	4420
4.	On the amount of the value added tax fully accounted at non-confirmed the export of goods	-	-	9430	6410
5.	On offsetting the amount of the value added tax paid at purchase of raw materials and materials of previously non-approved export of goods.			6410	4420
6.	In case of payment from the account of debts of the budget in case of not approved commodity export	-	-	6410	5110

In the third chapter of the dissertation titled “**Improving of accounting of the indirect taxes paid by small businesses**” is devoted to the issues of improving the accounting of indirect taxes, paid by farms, originalities of payment of indirect taxes by small businesses, accounting of payment of indirect taxes paid by microfirms and small enterprises.

It is known that basing on the current taxation, upon purchase of the fixed assets and intangible assets, the value added taxes and excises paid to suppliers of goods are included in the structure of the fixed assets and are entered in the balance.

This order belongs both to farms, and to small businesses that pay a single tax payment. They add the amount of the value added tax and excise tax on purchase of fixed assets and intangible assets into the value of these objects and enter in the balance ad this is considered out-of-date in relation to the cost for many years.

The research has justified that such position for economic entities which do not pay taxes is not only restriction of opportunities on technique and technologies but also leads to the increase of the cost of production due to the considered depreciation amount.

For the purpose of the solution of this problem and raising the opportunities of farmers in acquisition of the modern equipment the proposal to implement zero

¹⁷ Developed by the author.

degree of the rate in a counterbalance of the purchased fixed assets (the modern equipment) by farms and small enterprises of industrial industries and to keep its account from account 4420 – “The value added tax, excessively flown in the budget” (with a condition of non-sale within 5 years if implement within 5 years completely to return).

Small businesses while making payments through corporate plastic cards in checks the following details which equate them to primary accounting documents should be reflected:

- the name of the enterprise, its location, a document number, registration number, time, identification taxpayer number, number of the corporate plastic card, the name of each purchased goods (work, service), quantity and the price, cost of products, work, service (without value added tax), a rate of the value added tax, base and the amount, all cost (including value added taxes), a name, a surname, a middle name of the responsible person – money recipient.

It was proved that there are problems for the subjects of small business performing activities for several types upon voluntarily transition to the value added tax by small businesses.

For example, the enterprise simultaneously performing its activities of production nature, rendering services, trade and public catering based on the tax legislation can handle a separate account, however, by one of types activities they can't perform payment of the value added tax voluntarily.

From the scientific point of view the fact that small enterprises which voluntarily pay the value added tax except the core business, begin to pay the value added taxes from trade, a public catering, gas station of cars and other types of activity has been justified and therefore, transition to payment of the value added tax according to types of activity on a voluntary basis has been paid.

In the fourth chapter of the dissertation titled “**Analysis of indirect taxes and improving its methodology**” issues of the organization of analytical activity in economic entities, determinations of information sources of the tax analysis, the analysis of influence of indirect taxes on a financial position of the entity, the analysis of the indirect taxes paid by small businesses have been revealed.

The significant part of this chapter is that it researches the analysis of tax reporting, payment of the value added taxes by small businesses on the voluntary basis, influence of indirect taxes on product cost, as well as financial efficiency of economic entities. As a result of the research, the conclusion has been formulated.

For the organization of analytical activities it is necessary to create, first of all, reliable information support. Reliability of the decision received on the analyzed industry, direct information are connected with a right choice of the database. For the purpose of ensuring transparency of data, simplification of accounting, the organization of a tax and forming of the reporting, for convenience in receipt of the data to the analysis of taxes the system of accounts generalizing data on taxes has been offered (Table № 3)

Table 3**Reflection of debts in accounts on the budget receipts¹⁸**

Suggested account (current)	Suggested account (long-term)
6400 – Debt on budget revenues -by types	7400 – Debt on budget revenues -by types
6400 – Budget revenues (by types)	7400 -Budget revenues (by types)
6420- Detained tax obligations	7420- Detained tax obligations
6430- Tax benefits (by types)	7430- Tax benefits (by types)
6440- Taxes penalties	7440- Taxes penalties
6450- Income tax on temporary differences	7450- Income tax on temporary differences

An influence on financial performance of economic entities of the amount of value added tax paid previously for raw materials, as well as, including excisable raw materials in cost of products is scientifically-based (Table 4)

Table 4**Analysis order on the basis of current assets, an influence of the value added tax on the financial condition of “Megastroy” enterprise**

τ/p	Indicators	Analysis period		Difference (+;-)
		April	May	
1.	The cost of purchased raw materials, thousand UZS	800000	1000000	+200000
2.	Value added tax amount, thousand UZS	160000	200000	
3.	Production period, day	30	30	-
4.	Quantity of products produced by enterprises, kg.	1500	1800	+300
5.	Expenses on production of one unit of production, thousand UZS	700	750	+50
6.	Cost of all production, thousand UZS	1050000	1350000	+300000
7.	Selling price, thousand UZS	1200000	1500000	+300000
8.	Calculated value added tax, thousand UZS	240000	300000	+60000
9.	Received money from the sale of products	1440000	1800000	+360000
10.	Of which, payments to the budget of value added tax, thousand UZS (8-2)	80000	100000	+20000

¹⁸ Developed by the author.

The table shows that influence of the value added tax isn't observed in goods production process in the enterprise. However it is proved that during production the value added tax is transferred to the budget at the expense of the consumer, and also the period of current assets circulation influences on a financial condition of the entity.

In the period of value added tax return paid by the supplier at purchasing only raw materials to the production, while analyzing an income of "MegaStroy" enterprise, it is revealed that in April the profit was reduced by 22860 thousand UZS, and in May – by 222078 thousand UZS. As a result of calculations of total profit of the enterprise, if in April it made 150000 thousand UZS, that losses from current assets period at the expense of value added tax in April, in comparison with the profit constituted 15,24% ($22860/150000*100$), in May-14,8 % ($22207,8/150000/100$).

This shows that the value added tax reduces the profit of production in large industrial enterprises, enterprises engaged in export operations, has a major impact on the financial results of agricultural enterprises that it was proved by a research.

The research shows that data of "Financial results reports" (Form 2) and "The balance sheet" (Form 1) are used for the analysis of indirect taxes, though, in our opinion, taxes, in particular, data of tax reporting on the given taxes are considered as the main source of information.

The analysis of indirect taxes is performed on the following stages:

-formation of reliable and complete source of information on indirect taxes;

- comparison data on taxes of the entities and tax authorities;

- to determine dynamics of changes of the tax amount;

- to identify the factors affecting the change in the amount of taxes and regard their influence;

- to make a conclusion on the results of the analysis, to work out proposals and recommendations;

- to develop ways of influence on the effective factors based on internal and external opportunities.

The study of research on tax burden showed that all suggested ideas and practical recommendations were formed by the authors on the basis of external information sources. That is, based on the tax legislation, a tax obligation is not considered, taking into account the tax burden which is not reflected in the separate reports, though the amount of taxes and other compulsory payments not related to the taxes paid by business entities as well as legal and individuals are accepted in the accounting.

It is defined that transition on a voluntary basis to the payment of the value added tax of non-recurring tax for the purpose of implementation of the activities due to the value added tax can have a negative impact on their financial activities. The procedure of determination of efficient transition to the value added tax on a voluntary basis was recommended.

With the aim of more detailed study of this issue we have analyzed the changes in financial efficiency of the enterprise “OMAD PLUS”, which isn’t considered to be the payer of the Value Added Tax, and on the voluntary basis transferred to the VAT payment. Having compared the activity of the enterprise manufacturing construction materials and having analyzed the change of financial results at determining the cost of the ready-made production and sale to the local residents or overseas export (Table 5)

Table 5

Analysis of changes of financial efficiency at sales of production to the local residents⁷

№	Content of economic relations	<i>Enterprise is not the VAT payer</i>			<i>Enterprise pays the VAT on the voluntary basis</i>		
		amount (million UZS)	Source of information		amount (million UZS)	Source of information	
			debit	credit		debit	credit
1.	Agreement has been concluded on the ready production	31 250	4010	9010	31 250	4010	9010
		6 250			6 250	4010	6411
2.	Debt on the VAT redeemed in the budget	X	X	X	4 000	6411	4411
					2 250	6411	5110
3.	General taxation (GT) has been calculated (GT reduced by the VAT amount)	2 250	9810	6410	937,5	9810	6410
4.	Total financial efficiency has been determined	37 500	9010	9910	31 250	9010	9910
		28 925	9910	9110	24 925	9910	9110
		2 250	9910	9810	937,5	9910	9810
5.	Total financial efficiency has been transferred on the non-distributed income	6 325	9910	8710	5 387,5	9910	8710

From Table 5 we can see that if production manufactured by both enterprises will be sold to the local resident at the same price, total receipts from sales accounts for 37500 thousand UZS, and for the enterprise, transferred to the VAT payment, the object of the single tax payment makes 31250 thousand UZS.

As it has been stated, the enterprise from the single tax to the budget on the amount of the value added tax has the right to retain a tax in the amount which doesn’t exceed 50% of this tax, and as a result a single tax payment accounted for 937,5 thousand UZS.

Table 6

Analysis of changes of financial efficiency of the enterprise at realization of the export production¹⁹

№	Content of economic relations	<i>Enterprise is not the VAT payer</i>			<i>Enterprise pays the VAT on the voluntary basis</i>		
		amount (million UZS)	Source of information			amount (million UZS)	
			debit	credit		debit	credit
1.	Agreement has been concluded on the ready production	37 500	4010	9010	37 500	4010	9010
2.	Single Tax Payment	2 250	9810	6410	2 250	9810	6410
3.	Debt on the VAT redeemed in the budget	37 500	9010	9910	37 500	9010	9910
		28 925	9910	9110	24 925	9910	9110
3.	General taxation (GT) has been calculated (GT reduced by the VAT amount)	2 250	9910	9810	2 250	9910	9810
4.	Total financial efficiency has been determined	6 325	9910	8710	10 325	9910	8710

It has been justified, that if export of the small enterprise working with taxpayers of the value added tax exceeds 30%, then in this case there is the transition on the voluntary basis of the payment of the value added tax.

In the first chapter of the dissertation titled **“Improving of the methodology of the audit of indirect taxes”** is devoted to the issues of auditing taxes and necessity of its organization, specific features of conducting audit of indirect taxes as well as the methodology of conducting audit of indirect taxes.

Carrying out audit of taxes, developing of the legal support of services provided by auditing companies found the reflection in the decree of the President of the Republic of Uzbekistan № 4848 dated from October 5, 2016 “On additional measures for ensuring the accelerated development of business activity, the world protection of a private property and high-quality improvement of a business climate” according to which it has been confirmed that “improvement of the legal basis of activities of auditing companies and proposals directed for strengthening of responsibility of the tax consultants for quality of services and reliability of the conclusions as one of the main mechanisms of the prevention of law infringements and guarantees of stable activities of law-abiding subjects of an entrepreneurship”.

As far as we know, all checks of financial and economic activities, eventually, are focused on the taxation. Therefore, in our opinion, it is necessary to recognize the tax audit as a special type of audit and it is reasonable to give the following characteristic: “Tax audit is a process of conducting inspection by independent auditing company for the correct application of all elements and privileges of payment of taxes and other obligatory payments and compliance to documents of the legislation on taxes and financial accounting”.

¹⁹ Developed by the author.

In legislative documents on auditor activities audit inspection and an auditor's opinion are connected only with the financial reporting though the tax reporting on indirect taxes are provided 12 times a year, carrying out tax audit by term is connected with carrying out the audit of financial records.

Therefore tax reports, in particular, carrying out audit of indirect taxes by months provides the following:

- timely determination and elimination of lacks on tax payments;
- ensuring continuous activities of auditors, that is not only after delivery of the financial statement, and based on the agreement in each tax authority according to tax accounts, and after carrying out audit the current conclusion is given;
- as a result of payment of auditor's service by economic entities regularly within a year, stability of distribution of means and profitability of accounting entities is provided.

Considering that in legislative documents on accounting, auditor's activities and taxes the concept of tax accounts, various parties of data on tax accounts, the financial reporting, frequency of delivery and other distinctions is entered, audit inspection can be given the following characteristic: "Audit inspection is a process of checking of financial and tax accounts of economic entities by the auditing organization and the related financial information for the purpose of determination of compliance to legislative documents on financial accounting and accuracy of the data on financial and tax accounts and their generalization on the basis of accounting information".

Thus, this characteristic has been scientifically proved, and it has been entered as the regulating document into tax accounts and objects of audit inspection, it strengthened methodological provision of carrying out audit inspection of tax financial and other financial information by auditing organizations proceeding from the fact that the order of conducting tax accounting isn't stated in regulating documents on financial accounting, and also there is a need of reflection for an audit opinion conducting financial accounting and forming of tax accounts, scientific methodologically the following characteristic can be given: "The auditor's opinion is the document processed by in writing auditing organization about reliability of financial and tax accounts, created on the basis of accounting data, and also compliance of an order of conducting financial accounting, tax accounting to legislative documents. The conclusion is the open document for users of financial and tax reporting".

With the aim of ensuring reliability of the auditor's opinion and reporting in case of audit of indirect taxes, elimination of responsibility of auditing company, reflection in tax the legislation of the regulation of the lost amount determining taxation by indirect tax because of violation of values and shortage (preparation of values, storage, the sale and shortage detected in case of inventory count, plunder, burglary) and if such provision upon the demand of tax authorities is equated to implementation, then the concept of "realization" should be corrected in the tax legislation.

In case of detection of property shortage and other losses it is reasonable to reflect accounting of indirect taxes as it follows (figure 1).

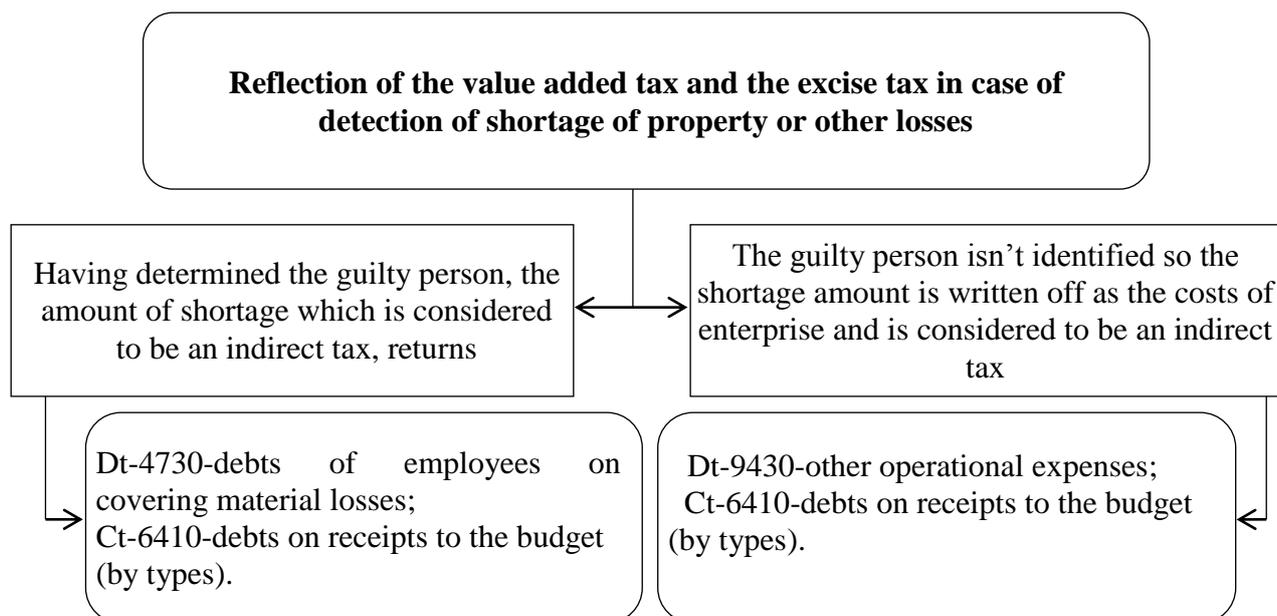


Figure 1. Accounting of indirect taxes in case of detection of property shortage and other losses²⁰.

Based on the tax legislation the use of tax benefits, correct accounting and control of targeted use are assigned to the tax administration authorities.

Production development, attraction of financial resources of investors in the national economy, encouragement of the entities to use the funds for investment are considered as one of the most important directions of the state tax policy. From this point of view, a number of privileges on indirect taxes are provided to taxpayers - legal persons.

As the research has proved, accounting on the account of “Debt on transactions with various creditors (6900)” the preferential amount on indirect taxes (the excise tax, the value added tax, a customs fee) provided during import transactions by the legislative document on financial accounting, means of the account “Tax benefits of targeted use (8840)” every year irrespective of a grace period charged off an account “Free of charge purchased property (8530)”, create additional difficulties when carrying out audit of indirect taxes, which is resulted in the loss of time. With the aim of solving this problem the following proposals have been offered:

When filling the invoice, register of invoices, the total cost of an object of realization and base of the value added tax are various and it reduces efficiency of use of these documents, there is a need of accounting of a taxation basis repeatedly in the reports compiled by indirect taxes.

With the aim of solving this problem, acceleration of calculations, use of these documents at the same time as the register of accounting through introductions in the invoice of a column “base of the value added tax” after a

²⁰ Developed by the author.

column “the amount of the excise tax” with the aim of the effective organization of audit of indirect taxes”, it is offered to introduce after a column “delivery cost” to enter a column in the register of invoices “base of the value added tax” (Table 7-8).

Table 7.

Table part of proposed invoice

Name of the product (works, services)	Unit of measure	amount	cost	Total cost	Excise tax		VAT base	Value added tax		Cost with IT
					rate	amount		rate	amount	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
«Production»	s	10	100000	1000000	-	-	1000000	20	200000	1200000
«Sub-excise goods»	s	10	100000	1000000	25	250000	1250000	20	250000	1500000
«Fixed asset»	s	-	-	60000000	-	-	20000000	20	3333333	63333333
				62000000						66033333

Table 8

Table part of the proposed invoice registry

№	Name of buyer:	INT of the buyer	Date and number of the invoice	Cost of delivery (without VAT)	VAT base	VAT amount	VAT and cost
1	2	3	4	5	6	7	8
	«Building-Q»	201930710	№52, 10.05.2016	60000000	20000000	3333333	63333333
	Total :			60000000	20000000	3333333	63333333

Economic entities in accordance with the established procedure compile and provide tax reporting on the value added taxes.

Data are transferred to tax accounts from primary accounting documents and registers of accounting.

The reporting by indirect taxes is connected with the data of invoices and registers of invoices. Therefore, improving of the invoice and register of invoices by the option offered above, allowing to control a taxation base and to save time of implementation of accounting and audit inspection, provides transparency and accuracy of the data.

Accounting of indirect taxes leads to timely and high-quality compilation of the reporting, through the organization of the analysis it is possible to prevent payment of penalties and a penalty fee, to take measures of reduction of influence on a financial result of the entity, through carrying out audit it is possible to prevent payment of financial penalties in the budget and to effectively use privileges on indirect taxes.

CONCLUSION

In the dissertation as a result of the conducted research the following conclusions have been developed:

1. In case of purchase of the equipment by the foreign citizen, the technology and other assets made in Uzbekistan, the use of privileges in the system of export on indirect taxes and application of the proposal on reflection in initial accounting documents of these privileges increases export volume of retail items of producers (according to the experience of Japan).

In case of purchase of the property, intangible assets reflection of the indirect taxes paid to supply agents as a tax in the budget, and also considering in the corresponding long-term and current advance accounts, in a production process of products to write off, it will lead to lowering of product cost (experience of the Russian Federation).

2. With the aim of accounting of long-term indirect taxes, transfer of the property in financial rent, accounting of account 7410 – “By types of the accounts considering debts on receipts in the budget” in the chart of accounts, the correct organization of accounting of a tax, determination of a taxation basis create possibilities of reflection in a generalized view of data in the tax reporting.

3. As a result of application of the zero rate on the value added taxes excessively paid tax amount, having opened account 4420 – “The value added tax, excessively paid to the budget” based on account 4400 and to reflect it in the debit part prevents the confusion connected with the budget, increases efficiency of control in accounting.

4. The proposal on introduction in the main additional documents which are the basis, application of the zero rate on international carriages of passengers, baggage, freights and mails led to simplification of calculations of taxpayers, as a result of application of the zero rate the order of return of the excessive amount became simpler that resulted in efficiency of an annual figure which averaged 2,2 billion UZS.

5. Determination of the efficiency of transition to the value added tax on the voluntary basis, the proposal on application from the small enterprises operating separate accounts on different types of activities serve in types of activity of the value added tax to the correct forecasting of tax deductions of small businesses.

6. The offer on implementation of the zero rates in relation to the fixed assets purchased by small businesses of the industrial sphere, farms and their reflection in financial accounting raises possibilities of purchasing of the modern equipment and lowers product cost.

7. The proposal on accounting of indirect taxes in the analysis of taxes and determination of the tax burden, from the point of view of recognition of expenses in accounting, provides the correct distribution of tax expenses.

8. Having proved the need of reduction in general system of the accounts which are a data source for financial and tax reporting, having cancelled accounts 6240, 6250, 6990, 7240, 7250, proposals of accounting of the current tax debt in

the accounts 7410-90 ensures improvement of providing the information and accounting analysis of indirect taxes, reliability and transparency of the data.

9. Proposals of improved versions of the invoice, the register of the invoices which are the main source of the data on indirect taxes, and also paid cheques in case of trade through corporate plastic cards provide the effective organization of audit of indirect taxes, use of accounting documents at the same time as the register of accounting and saving time.

10. The proposal on entering into the tax legislation of the issue of indirect taxation of shortage of the property determined during the inventory count, providing certainty and reliability of an audit opinion, prevents payment of penalties and fees.

ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ
СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ
LIST OF PUBLISHED WORKS

I бўлим (I часть, part I)

1. Ҳотамоў К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби ва таҳлилини такомиллаштириш. Монография. – Т.: Молия, 2016. – 168 б.
2. Ҳотамоў К.Р. Қўшилган қиймат солиғи бўйича имтиёзлар ҳисобини такомиллаштириш. // Иқтисод ва молия. – Тошкент, 2011. – № 1. – Б.96-99. (08.00.07).
3. Ҳотамоў К.Р. Қўшилган қиймат солиғининг корхона молиявий ҳолатига таъсири таҳлили. // Молия. – Тошкент, 2012. – № 5-6. – Б.93-96. (08.00.07, №12).
4. Ҳотамоў К.Р. Импорт операцияларида имтиёзлар ҳисобини такомиллаштириш. // Биржа – эксперт. – Тошкент, 2012. – № 10-11. – Б.22-23. (08.00.07, №3).
5. Ҳотамоў К.Р. Фермер хўжалиқларини солиққа тортиш ва ҳисоб юриштиш масалалари. // Молия. – Тошкент, 2013. – № 1. – Б.88-91. (08.00.07, №12).
6. Ҳотамоў К.Р. Қўшилган қиймат солиғи бўйича имтиёзлар ҳисобини такомиллаштириш. // Иқтисод ва молия. – Тошкент, 2013. – № 5. – Б.61-63. (08.00.07).
7. Ҳотамоў К.Р. Қўшилган қиймат солиғи ҳисобини ташкил этиш масалалари. // Biznes-Эксперт журнали. – Тошкент, 2014. – № 1. – Б.26-30. (08.00.07, №3).
8. Ҳотамоў К.Р. Қўшилган қиймат солиғи бўйича ноль даражали ставкани қўллашнинг услубий масалалари. // Молия. – Тошкент, 2015. – №1. – Б.96-99. (08.00.07, №12).
9. Ҳотамоў К.Р. Issues of improving analysis of taxes. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар. – Тошкент 2015. – №4, июль-август. (08.00.07, №10).
10. Ҳотамоў К.Р. Ихтиёрий қўшилган қиймат солиғининг афзалликлари. // Бозор, пул ва кредит. – Тошкент, 2016. – №3. – Б.65-70. (08.00.07, №4).
11. Ҳотамоў К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби: ҳужжатлаштиришдан ҳисоботгача. // Молия ва банк иши. – Тошкент, 2016. – №3. – Б.38-50. (08.00.07, №17).
12. Khotamov K.R Improving The System Of Using The Data While Auditing Indirect Taxes. // International Journal of Management, IT and Engineering (IJMIE) ISSN: 2249-0558, Volume 6, Issue 10 (October 2016)-P. 1-16. (Global Impact Factor №5. 0,987)
13. Khotamov K.R Issues of improving analysis of taxes. // International Journal of Marketing and Texnology (IJMT) ISSN: 2249-1058, Volume 6, Issue 10 (November 2016)-P. 57-62. (Global Impact Factor №5. 0,876)

II бўлим (II часть, part II)

1. Ҳотамов К.Р. // Қўшилган қиймат солиғи бўйича имтиёзлар ҳисоби, «Иқтисодийни модернизациялаш ва диверсификациялашда солиқ сиёсатининг ўрни ва аҳамияти» мавзусидаги ёш олимлар ва иқтидорли талабаларнинг Республика илмий-амалий конференцияси, 2011 йил, 30 март.

2. Ҳотамов К.Р. // Кичик бизнес субъектларида солиқлар ҳисобини юритиш тартиби, «Иқтисодийни модернизациялаш ва таркибий ўзгартириш шароитида бюджет-солиқ сиёсатининг устувор йўналишлари» мавзусидаги Республика илмий-амалий конференцияси, 2011 йил. 174-175 б.

3. Ҳотамов К.Р. // Кичик бизнес субъектлари томонидан қўшилган қиймат солиғини ихтиёрий тўлаш тартиби, «Ўзбекистон Республикасида иқтисодий таҳлил ва аудитни ривожлантириш муаммолари» мавзусидаги республика илмий – амалий анжуман тезислари тўплами, ТошДМУ, Тошкент – 2011 й. 30 б.

4. Ҳотамов К.Р. // Қўшилган қиймат солиғи бўйича имтиёзлар ва уларнинг ҳисоби, «Тадбиркорликни янада ривожлантириш учун қулай ишбилармонлик муҳитини шакллантиришда солиқ сиёсатининг тутган ўрни» мавзусидаги республика илмий – амалий анжуман материаллари тўплами, Тошкент, Солиқ академияси – 2013 йил 23-24 март. 121-123 б.

5. Ҳотамов К.Р. Учет налоговых льгот в бухгалтерском учете, «Экономика и финансы» Журнал. Москва. 2012. № 3-4. Март-апрель. С.74-75.

6. Исроилов Б, Ҳотамов К.Р. Фермер хўжаликларида солиқ ҳисобини юритишни такомиллаштириш. АГРО ИЛМ. 2013. №4. Б.87-88.

7. Исроилов Б.И, Ҳотамов К.Р. Кичик бизнес субъектларида солиқлар ҳисобини юритиш масалалари. // Иқтисод ва молия. – Тошкент, 2011. – № 4. – Б.34-37. (08.00.07)

8. Исроилов Б., Ҳотамов К.Р. Қоғоз пулларсиз ҳисоб китобларни меъёрий тартибга солиш масалалари. // Бизнес – эксперт. – Тошкент, 2013. – № 3. – Б.12-13. (08.00.07, №3).

9. Курбанов З.Н, Ҳотамов К.Р. Солиқлар таҳлилининг такомиллаштириш масалалари. // Biznes-Эксперт. – Тошкент, 2015. – №8. – Б.8-13. (08.00.07, №3).

10. Курбанов З.Н, Ҳотамов К.Р. Вопросы анализа налогов с применением статистического метода. // Экономика и предпринимательство. – Москва, 2015 - №12 (ч.3). (08.00.07, №29).

11. Khurbanov Z, Khotamov K Issues of Improving Analysis of Indirect Taxes. // International Journal of Accounting and Financial Management Research. India, 2016. Volume 6. Issue 1 – P. 1-6. №12 (Index Copernicus №12, 3,0).

12. Ҳотамов К.Р. // Совершенствование учета косвенных налогов, Актуальные вопросы совершенствования системы учета, анализа и аудита в организациях, материалы международной научно-практической конференции 13 февраля 2014 г. Тамбов. Россия, 286-291 с.

13. Ҳотамов К.Р. // Фермер хўжаликларида қўшилган қиймат солиғи бўйича имтиёзлар ҳисобини ташкил этиш масалалари // «Банк – молия соҳасининг барқарор ривожланиши Ўзбекистон иқтисодий сиёсатининг муҳим устуворлиги сифатида». Республика илмий-амалий конференция материаллари.. Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси. 2014 йил 25 апрель. 306-308 б.

14. Ҳотамоф К.Р. // Қўшилган қиймат солиғи бўйича ноль даражали ставкани қўллашнинг услубий масалалари, Ўзбекистон Республикаси Банк – молия академияси олимларининг илмий мақолалари тўплами. Жамоавий монография. Тошкент «Молия» – 2014.164 – 174 б.

15. Ҳотамоф К.Р. // Қўшилган қиймат солиғи базасига тузатиш киритиш ва уни ҳисобда акс эттириш тартиби, «Бюджет даромадларини шакллантириш ва барқарор иқтисодий ўсишни таъминлашда фискал сиёсатига инновацион ёндашув» мавзусидаги Республика илмий амалий конференцияси материаллари. Солиқ академияси. 2014 йил 23-24 май.

16. Ҳотамоф К.Р. // Фермер хўжалиқларида солиқлар ҳисобини юритиш масалалари, «Аграр соҳада инновацион иқтисодиётни шакллантириш шароитида бошқарув тизимининг ахборот таъминоти, аудит, таҳлил ва молия-кредит механизмини такомиллаштириш» мавзусидаги илмий-амалий конференцияси маъруза тезислари тўплами, 7 май 2014 йил. 129-132 б.

17. Ҳотамоф К.Р. // Особенности налоги на потребление: Россия и Узбекистан, Совершенствование налоговой политики государства в условиях глобализирующейся экономики, материалы международной научно-практической конференции 15 мая 2014 г. Тамбов. Россия, 347-361 с.

18. Ҳотамоф К.Р. // Тижорат банкларида қўшилган қиймат солиғи бўйича имтиёзларни қўллаш, «Ўзбекистон Республикаси банк тизимининг молиявий барқарорлиги ва ликвидлилигини таъминлашнинг долзарб масалалари» мавзусидаги Республика илмий-амалий конференцияси материаллари, 2014 йил 16 май. 270-271 б.

19. Ҳотамоф К.Р. // Қўшилган қиймат солиғига таъсир этувчи омиллар таҳлилин ташкил этиш масалалари, // «Ўзбекистон иқтисодиёти реал сектор корхоналарини модернизациялашда банк институтлари иштирокининг долзарб масалалари». Республика илмий-амалий конференция материаллари. ЎЗР БМА, 2014 йил 19 ноябрь. 276-278 б.

20. Ҳотамоф К.Р. // Вопросы анализа налогов с применением статистического метода. Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета и налогообложения организаций материалы IV международной научно-практической конференции 26 февраля 2015 г. Тамбов. Россия, 375-380 с.

21. Khotamov K.R. // Issues of analyzing taxes with statistical method application, Ўзбекистон Республикасида инновация-инвестиция фаолиятини янада такомиллаштиришда банк-молия секторининг иштирокини кенгайтириш. Республика илмий-амалий конференция материаллари. – Тошкент: Молия, 2015. 14 май. 233-236 б.

22. Ҳотамоф К.Р. // Солиқлар таҳлилин такомиллаштириш, Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси олимларининг илмий мақолалар тўплами. – Т.: Молия, 2015. 175-181 б.

«Жамият ва бошқарув» журнали таҳририятида таҳрирдан ўтказилди
(11.11.2016 йил).

Босишга рухсат этилди: _____ 2016 йил
Бичими 60x45 ¹/₁₆, «Times New Roman»
гарнитурда рақамли босма усулида босилди.
Шартли босма табағи 5. Адади: 100. Буюртма: № _____.

Ўзбекистон Республикаси ИИВ Академияси,
100197, Тошкент, Интизор кўчаси, 68

«АКАДЕМИЯ НОШИРЛИК МАРКАЗИ» ДУК