**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**КЫРГЫЗСКО** -**РОССИЙСКИЙ СЛАВЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Б.Н. ЕЛЬЦИНА**

**КЫРГЫЗСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Ж.БАЛАСАГЫНА**

**Диссертационный совет Д. 08.15.519.**

*На правах рукописи* ***УДК 657: 657. 261: 657.4. 01: 33***

**БУЛАНОВА ЗУРАКАН ШААКЫЕВНА**

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ.**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**Автореферат**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

**Бишкек-2016**

**Диссертационная работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет и аудит» Ошского технологического университета им. М.М.Адышева**

|  |  |
| --- | --- |
| **Научный руководитель:** | доктор экономических наук, профессор  **Тургунбаев Жусупжан Тургунбаевич** |
| **Официальные оппоненты:** | доктор экономических наук, профессор  **Арзыбаев Атабек Алибекович**  кандидат экономических наук, доцент  **Шевченко Татьяна Николаевна** |
| **Ведущая организация:** | кафедра «Бухгалтерский учет и аудит» Кыргызского государственного университета строительства, транспорта и архитектуры им. Н.Исанова.  Адрес г. Бишкек. ул. Малдыбаева, 34б |

Защита диссертации состоится 26 февраля 2016 года в 14-00 часов на заседании диссертационного совета Д.08.15.519 при Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Ельцина и Кыргызском национальном университете им. Ж.Баласагына, по адресу: 720022, Кыргызская Республика, г. Бишкек, проспект Чуй, 6. Корпус № 3, ауд. 207.

С диссертацией можно ознакомиться в научном зале библиотеки Кыргызско-Российского Славянского университета им. Б.Ельцина по адресу: 720000, Кыргызская Республика, г. Бишкек, ул. Киевская, 44

Автореферат разослан “ 25” января 2016 года

**Ученый секретарь**

**диссертационного совета,**

**кандидат экономических наук, доцент Абдиева А.И.**

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ**

**Актуальность темы диссертации.** Согласно требованиям к представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности важнейшей информацией, характеризующей финансовое положение организации, является информация о ее обязательствах перед другими юридическими и физическими лицами. Вместе с тем, несмотря на многолетние реформирование бухгалтерского учета в Кыргызской Республике в методике и организации важнейших объектов бухгалтерского учета – обязательств коммерческих организаций сохраняются существенные проблемы. До настоящего времени в системе международных стандартов отсутствует единое терминологическое пространство в области вопросов учета обязательств, ни в одном стандарте не представлено определение понятия «обязательства организации», нет четкого разграничения категорий «обязательство», «дебиторская задолженность», «кредиторская задолженность», нет единой классификации различных видов обязательств. Это свидетельствует о необходимости разработки единых концептуальных основ бухгалтерского учета обязательств организаций в рамках общей теории бухгалтерского учета. Сохраняются проблемы в методике проведения анализа и аудита, а также в правилах признания обязательств, методике оценки и учета, требованиях к отражению в отчетности. Исследования показали, что на сегодняшний день в системе нормативных документов по бухгалтерскому учету отсутствуют положения и инструкции, посвященные вопросам учета таких значимых видов обязательств, как обязательства по оплате труда и финансовые обязательства. В результате важнейшие вопросы признания, оценки, отражения на счетах бухгалтерского учета и представления в отчетности таких обязательств остаются неурегулированными. Несмотря на наличие международных стандартов по учету налоговых, оценочных и условных обязательств, в ряде вопросов признания, первоначальной и последующей их оценки сохраняется дискуссионность. Это указывает на необходимость дальнейших исследований и разработок в области методики учета, анализа и аудита различных видов обязательств.

Формирование объективной информации об обязательствах коммерческих предприятий, в которой исключена возможность одностороннего удовлетворения интересов каких-либо пользователей во многом обеспечивается эффективной организацией бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Эти обстоятельства требуют новых разработок по актуальным проблемам теории и методики не только учета и анализа, но и аудита расчетов по обязательствами, ибо, во-первых, практически отсутствуют адаптивно разработанные методолого-методические аспекты учета, анализа и аудита обязательств, во-вторых, действующие методики не адаптированы к реалиям и особенностям рыночного механизма хозяйствования Кыргызской Республики, в третьих, теоретико-методологические и организационно-методические исследования по учету, анализу и аудиту обязательств в условиях применения МСФО практически не проводятся.

Значительный вклад в развитие теории и практики организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита по исследуемой проблеме внесли видные ученые, представляющие Россию, Казахстан и Таджикистан: Шеремет А.Д., Аксененко А.Ф., Баканов М.И., Ламыкин И.А., Таций Г.М., Ивашкевич В.Б., Палий В.Ф., Сатубалдин С.С., Соколов Я.В., Деркач Д.И., Гиляровская Л.Т., Дюсембаев К.Ш., Тайгашинова К.Т., Тажибаев С.Д., Жакипбеков С.Ж., Айтжанова Ж.Н., Сатмурзаев А.А., Жуманов А.М., Айманова Л.Б., Ураков Д.У., Низомов С.Ф. и другие. В зарубежной науке выделяются: Адамс Р., Андерсен Х., Бенке Р.Л., Бриттон Э., Ватерстон К., Ворст И., Дамари Р., Нидлз Б., Колдоуэл Д., Хорнгрен Ч.Т. и другие.

Отдельные аспекты исследуемой проблемы затронуты в трудах таких отечественных ученых, как Исраилов М.И., Курманбеков О.К., Тургунбаев Ж.Т., Арзыбаев А.А., Омуралиева Д.К., Осмоналиев А.О., Суранаев Т.Ж., Ботобеков А.Б., Кулова Э.У. и др.

Несмотря на наличие определенной изученности вопросов бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в целом, в Кыргызстане комплексное, теоретическое и практическое исследование проблем учета, анализа и аудита обязательств проводится не достаточно, что во многом свидетельствует о неразвитости теоретико-методологических положений о его сущности, содержании, структуры и состояния учетно-аналитического обеспечения.

Сложившиеся общие подходы к организации бухгалтерского учета, анализа и аудита во многом не отвечают современным представлениям и содержанию хозяйственных процессов их формирования и функционирования. В связи с этим необходимо привести в соответствие с требованиями рынка действующую систему бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств.

Вышеизложенные обстоятельства, а также недостаточная разработанность отдельных научно-методологических и организационно-методических вопросов учета, анализа и аудита – источника формирования активов коммерческого предприятия свидетельствуют об актуальности и практической значимости избранной темы диссертационной работы, что определило цель, задачи, структуру и основные направления ее исследования.

**Связь темы диссертации с крупными научными программами, основными научно- исследовательскими работами, проводимыми научными учреждениями.** Исследуемые в работе вопросы развития организации бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств коммерческих предприятий находят отражения в таких программах, как: Национальная программа по устойчивому развитию Кыргызской Республики на период до 2017 года, утвержденная Указом Президента Кыргызской Республики от 21 января 2013 года № 11, постановление Правительства Кыргызской Республики от 7.10.2010 года № 231 «О вопросах ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности субъектами предпринимательства (за исключением бюджетных учреждений)»; постановление Госфиннадзора от 28 июля 2010 года № 18 «О Международных стандартах финансовой отчетности»; постановление Госфиннадзора от 25.01.2011 года №2 «Методические рекомендации по подготовке и представлению финансовой отчетности в соответствии с МСФО».

**Цели и задачи диссертационной работы.** Целью диссертационной работы является разработка теоретико-методологических и организационно-методических положений бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств, а также раскрытие актуальных вопросов улучшения деятельности экономических субъектов. Необходимость приведения действующей системы организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита обязательств в соответствии с требованиями рыночного хозяйствования и потребности пользователей в достоверной и объективной информации, поставляемой системой учета на принципах МСФО, определяют следующие основные задачи:

* обобщить сложившиеся подходы к определению обязательств, раскрыть их содержание, сущность и значения в деле развития коммерческого предприятия;
* изучить существующую практику организации бухгалтерского учета обязательств и выработать научно-методологические и организационно-методические решения ее развития в коммерческих предприятиях в условиях реализации МСФО;
* раскрыть аналитические возможности бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий Кыргызской Республики для целей внутреннего аудита и анализа обязательств, разработать рекомендации по ее совершенствованию;
* разработать и рекомендовать методику анализа обязательств, адаптированную к экономическим условиям Кыргызской Республики;
* определить организационно-методические аспекты проведения аудита обязательств.

**Научная новизна проведенного исследования** состоит в обосновании теоретических и организационно-методических аспектов становления и дальнейшего развития бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств коммерческих предприятий на основе предложенной концепции, направленной на достижение целей системы счетоводства, в соответствии с принципами МСФО.

**Получены следующие основные результаты, выносимые на защиту:**

* сформулировано авторское понимание сущности обязательств, раскрыты их содержание, характерные признаки и значение в развитии коммерческих предприятий;
* выработаны научно-методологические и организационно-методические основы организации бухгалтерского учета обязательств в коммерческих предприятиях в условиях реализации МСФО, с этой целью изучена организация бухгалтерского учета обязательств коммерческих предприятий, основанная на существующую отечественную практику и зарубежный опыт ведения бухгалтерского учёта;
* раскрыты аналитические возможности бухгалтерской отчетности экономических субъектов Кыргызской Республики и разработаны рекомендации по ее совершенствованию для целей документального контроля и анализа обязательств коммерческих предприятий;
* разработана методика анализа обязательств, адаптированная к экономическим реалиям объектов исследования;
* определены место и роль внутреннего аудита обязательств в системе управления коммерческим предприятием и разработаны его основные постулаты и стандарты применительно для исследуемых предприятий.

**Практическая значимость полученных результатов** состоит в том, что основные теоретико-методологические положения диссертации и организационно-методические разработки обеспечивают решение ряда конкретных задач, стоящих перед коммерческими предприятиями Кыргызской Республики, связанных с принятием обоснованных управленческих решений, составлением объективных финансовых прогнозов, поиском и привлечением зарубежных и отечественных инвесторов и партнеров. Они используются также в учебном процессе экономических ВУЗов Кыргызской Республики, а также при подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

**Экономическая значимость полученных результатов исследования**. Разработанная методология и методика бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств решают актуальные задачи хозяйствующих субъектов по формированию информации о хозяйственной деятельности, финансовом состоянии, предназначенные для разных пользователей, с целью эффективного управления коммерческими предприятиями, обеспечивающего высокорентабельное его ведение. В совокупности разработанные предложения по совершенствованию бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств будут способствовать успешному решению задач по реализации эффективного управления системой учета, анализа и контроля деятельностью коммерческих предприятий, повышения уровня рентабельности производимой продукции и оказанных услуг, инвестиционной привлекательности предприятий и в, конечном итоге, обеспечения развития экономики Кыргызской Республики.

**Апробация результатов работы.** Основные теоретические положения, практические предложения и рекомендации диссертационной работы докладывались и получили одобрение на международных научно-практических конференциях по проблемам реформирования системы бухгалтерского учета и развития экономики в условиях рыночных отношений: «Стратегия развития новой экономической политики» (КР, Бишкек, 2009); «Экономическое развитие Кыргызской Республики после Апрельских событий», посвященной 100-летию профессора Мусы Рыскулбекова (КР, Бишкек, 2011); «Проблемы и перспективы развития национальных систем бухгалтерского учета, аудита в странах Центральной Азии» (Иссык-Кульский Форум, Исраиловские Чтения - 2, (КР, Чолпон-Ата, 2012)); «Проблемы консолидации национальных систем учета и аудита на пути к Евразийской экономической интеграции» (Иссык-Кульский Форум, Исраиловские Чтения - 3, (КР, Чолпон-Ата, 2013)); Иссык-Кульский Форум, Исраиловские Чтения - 4, (КР, Чолпон-Ата, 2014 г.); Иссык-Кульский Форум, Исраиловские Чтения - 5, (КР, Чолпон-Ата, 2015 г.); «Стратегия инновационной модернизации экономического развития Кыргызской Республики» (КЭУ им.М.Р. Рыскулбекова, Бишкек, 2013г.).

Практические и методические рекомендации, разработанные автором были внедрены в работе коммерческих предприятий г. Таш-Кумыр и Жалал-Абадском государственном университете. Внедрение подтверждено актами внедрения.

**Публикации.** Результаты исследований приведены в 15 публикациях общим объемом 4,5 п.л.

**Объем и структура работы.** Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающих 154 наименования.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**В первой главе “Теоретические основы организации бухгалтерского учета и информационного содержания обязательств коммерческих предприятий в условиях реализации МСФО”** сформулировано авторское понимание сущности обязательств, рассмотрены значение и содержание обязательств и их роль в развитии коммерческих предприятий, порядок оценки и признания обязательств в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО и вопросы реформирования бухгалтерского учета обязательств в Кыргызской Республике в условиях рынка и роль учетной политики в процессе развития коммерческих предприятий.

Изучая эволюцию развития мнений ученых отметим, что привлеченные источники формирования активов характеризуют величину обязательств перед банком, поставщиками, бюджетом и т.п. В результате обобщения известных концептуальных теоретико-методологических положений о сущности и содержании обязательств, с учетом целей, стоящих перед учетом и экономическим анализом, сформулировано, что обязательства представляет собой источники средств для формирования активов, образованные в результате поступления денежных средств и материальных ценностей от участников хозяйственного процесса на условиях возврата с целью получения экономической выгоды. Обязательства - это источник привлеченных средств, образовавшихся в результате уже совершившихся действий (сделок) хозяйствующего субъекта, которые служат юридическим основанием для последующих платежей, за товары, предоставленные услуги или выполненные работы. Суммы левой и правой частей уравнения всегда будут совпадать, так как рассматривается одна и та же вещь с разных точек зрения.

Обязательства представляются в балансе как кредиторская задолженность в том случае, когда их регулирование приведет к оттоку будущих экономических выгод компании. Таковыми являются юридические обязательства. Критерии признания в бухгалтерском балансе активов и обязательств в Концепции также совпадают с критериями МСФО, однако порядок признания капитала не регламентируется вследствие отсутствия самой концепции капитала и его поддержание.

С учетом оценки стоимости отдельных составных элементов обязательств и удельного веса каждого из этих элементов в общей его сумме может быть определена средневзвешенная стоимость обязательств коммерческого предприятия. Оценка обязательств предприятия в процессе обычной деятельности отражена в таблице 1.

**Таблица 1. Порядок оценки обязательств в бухгалтерском балансе**

**в соответствии с МСФО**

|  |  |
| --- | --- |
| Вид обязательства | Оценка |
| Обеспечение | Учетная оценка ресурсов (за вычетом суммы ожидаемого возмещения), необходимых для погашения соответствующего обязательства. |
| Целевое финансирование | Оценка по сумме средств целевого финансирования |
| Долгосрочные обязательства, на которые начисляются проценты | Оценка по настоящей стоимости – дисконтированной сумме будущих платежей (за вычетом суммы ожидаемого возмещения), которая, как ожидается, будет необходима для погашения обязательств |
| Текущие обязательства | Оценка по сумме погашения – не дисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая, как ожидается, будет уплачена для погашения обязательств |
| Доходы будущих периодов | Оценка по справедливой стоимости активов, полученных или подлежащих получению |

(Составлено автором)

В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» для учета обязательств коммерческих предприятий используется различные методы оценки. К ним относятся следующие методы:

1. Фактическая стоимость приобретения. Обязательства учитываются по сумме поступлений в обмен на обязательство, или в некоторых случаях (например, налоги на прибыль), по суммам денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел.
2. Текущая стоимость. Обязательства отражаются по не дисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы уплатить в целях исполнения обязательств при нормальном ходе дел.
3. Возможная стоимость продажи (исполнения). Обязательства отражаются по стоимости их погашения; то есть по не дисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.
4. Дисконтированная стоимость. Обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущих чистых платежей денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для исполнения обязательств при нормальном ходе дел. В данной модели описывается методика признания учета обязательств с учетом специфики аграрной отрасли.

В соответствии с МСФО обязательство признается в бухгалтерском балансе, в случае, если существует возможность того, что вследствие погашения текущего обязательства возникнет отток ресурсов, содержащих экономические выгоды, а величина этого погашения может быть надежно определена. Как правило, обязательство регистриру­ется в учете только тогда, когда возникает задолженность по нему. Это правило применять труднее, чем кажется, ибо значительная часть краткосрочных обязательств представляет собой накопленные суммы типа начисленной заработной платы, исчисленных сумм по процентам и подлежащих выплате налогов. С другой стороны, коммерческие предприятия могут заключать соглашения о дальнейших (будущих) сделках. Эти подлежащие исполнению обязательства не являются задол­женностью, так как их исполнение относится к будущему, а не к прямым сделкам.

Источники формирования активов

формированяия активов

Собственный капитал

Уставный капитал

Обязательства

Долгосрочные

Дополнительно оплаченный капитал

Резервный капитал

Нераспределенная прибыль

Краткосрочные

Ссуды

Займы

Ссуды

Займы

Авансы (субсидии)

Текущая кредиторскаязадолженность

задолженность

**Рисунок 1.** Составляющие источники формирования активов – собственный капитал и обязательства(Составлено автором)

Обязательства (кредиторская задолжен­ность) обычно оцениваются суммой денег, необходимой для оплаты долга, или, в условиях рынка, стоимостью товаров и услуг, которые необходимо предоставить. Для большинства обязательств сумма всегда известна, но для некоторых она должна быть рассчитана. По экономической природе обязательства являются частью пассивного капитала и характеризует источники имущества предприятия. Таким образом, обязательства представляют собой часть стоимости имущества организации, приобретенного в счет долга.

Далее в диссертации предложены рекомендации по формированию информационной базы учета, аудита и анализа обязательств на предприятиях, которые базируются на разработке принципов и требований, предъявляемых к информации, используемой для учета, аудита и анализа (достоверность, материальность, точность, своевременность и т.д.), а также изучения данных о недостатках в организации сбора, обобщения и использования информации на предприятиях.

**Во второй главе «Организационно-методические аспекты учетно-аналитического обеспечения расчетов по обязательствам коммерческих предприятий и эффективности использования привлеченных средств» рассмотрены** существующая практика учета и анализ эффективности использования привлеченных средств. В системе бухгалтерского учета факты отражения обязательств организаций можно рассмотреть как возникновение доходов и расходов. Данное соотношение показывает идею экономического равновесия. Существующее на практике неравновесное состояние обусловливает финансовый результат – прибыль или убыток деятельности организаций. Прибыль мы получаем в результате превышения доходов над расходами, убыток – как следствие обратной ситуации. В обязательственной трактовке доход представляет собой предоставленный организации кредит, а расход, кредит, который предоставляет организация своим контрагентам. При этом в зависимости от сочетания таких факторов как суммы кредита, его сроки; уровень инфляции и уровень рентабельности организации – субъекта кредита, уже сам факт наличия у организации конкретного обязательства дебиторской или кредиторской задолженности может обусловливать получение доходов и прибыли или расходов и соответственно, убытка.

Отражение в бухгалтерском учете фактов возникновения, изменения и прекращения обязательств, представляющих доходы и расходы организаций, прежде всего, предполагает решение следующих двух задач: (1) выбор фактов хозяйственной жизни идентифицируемых как доходы и расходы; в том числе предполагают определение момента признания обязательств в учете; (2) отнесение доходов и расходов как сумм бухгалтерской квалификации обязательств организаций к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат.

Для решения первой задачи, необходимо определиться: в какой момент мы можем говорить том, что организация, выступающая субъектом обязательства, получила доходы или понесла расходы.

Вопрос признания обязательства, определяющий величину финансового результата, относится и к учету расходов.

При заключении договора на приобретение продукции, цена которых представляет собой его расходы по обеспечению своей деятельности, факт заключения договора, как определяющий объем будущих денежных выплат поставщику, уже можно признать расходом организаций. При этом данный подход значительно раздвинет временные рамки бухгалтерской информации, т.к. из данных бухгалтерской отчетности мы сможем узнать юридически подтвержденный план денежных потоков.

Момент перечисления денег поставщику может считаться моментом возникновения (признания) расходов. Здесь следует отметить, что с экономической точки зрения последний подход не позволяет продемонстрировать с помощью данных бухгалтерского учета объем кредита, который покупатель получает от поставщика на срок с момента приобретения продукции до момента их оплаты.

В отличие от договорных, обязательства, непосредственным основанием которых выступает закон, отражаются в бухгалтерском учете с момента их возникновения, независимо от степени исполнения. Наиболее ярким примером отражаемых в бухгалтерском учете обязательств такого рода являются обязательства организации по уплате налогов и обязательства государства перед предприятием по возмещению (зачету) сумм налоговых платежей.

Сказанное позволяет выделить ситуации, в которых отражение в бухгалтерском учете конкретных фактов хозяйственной жизни представляет собой капитализацию, рекапитализацию или декапитализацию обязательств, составляющих: 1) только расходы, 2) только доходы. Возможные варианты сочетания стадий учета обязательств, реконструируемых как доходы или расходы, могут быть представлены в виде следующей таблицы:

**Таблица 2. Стадии учета обязательств организации, разделяемые по характеру влиянии бухгалтерских записей на представляемую в отчетности картину его финансового положения**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Предмет учета | Стадии учета | | |
| Капитализация (преобразование средств) | Рекапитализация (изменение структуры капитала) | Декапитализация (изьятие части капитала) |
| Обязательства,  формирующие  расходы | Ситуация I | Ситуация 2 | Ситуация 3 |
| Обязательства, формирующие  доходы | Ситуация 4 | Ситуация 5 | Ситуация 6 |

(Составлено автором)

*Ситуация I: капитализация обязательств, формирующих расходы*

Стоимость приобретенных материалов представляет собой сумму обязательства перед поставщиком, реконструируемого в учете как расход на покупку данных имуществ. Данный расход предположительно окупит себя в будущем, когда будет продана изготовленная из этих материалов продукция.

*Ситуация2: рекапитализация обязательств, формирующих расходы*

В себестоимость выпускаемой продукции включаться, в соответствующих отчетных периодах капитализированная сумма обязательства перед поставщиком за приобретенные материалы. Отсюда название этого этапа учета расходов - рекапитализация.

*Ситуация3* - *декапитализация обязательств, формирующих расходы*

Продажа продукции, т.е. получение выручки - доходов от ее продажи с позиций бухгалтерского учета обязательств, сумма обязательств, связанных с приобретением материалов, вошедшая в себестоимость проданной продукции, обусловили получение доходов.

*Ситуация 4: капитализация обязательств, формирующих доходы*

Отражение продажи продукции предполагает капитализацию и балансе двух сумм - обязательства покупателя продукции как дохода по сделке и финансового результата, который исчисляется сопоставлением сумм капитализируемого обязательства покупателя и декапитализируемого обязательства продавца.

*Ситуация5: рекапитализация обязательств, формирующих доходы*

Прибыль поступает в распоряжение коммерческого предприятия. Бухгалтерские записи в этом случае будут представлять рекапитализацию доходов по пассиву, то есть создание за счет ранее капитализированных доходов нового элемента собственных источников средств организации - нераспределенной прибыли.

*Ситуация 6 - декапитализация обязательств, формирующих расходы*

Покупатели продукции перечислили деньги на расчетный счет исследуемой организации. Бухгалтерская запись по отражению данного факта хозяйственной жизни будет представлять собой рекапитализацию обязательств по активу,т.е. трансформацию обязательства покупателя в обязательства банка в котором открыт расчетный счет организации.

Оценку действующей системы организации учета этого источника средств предприятия, а также разработку и обоснование рекомендаций для дальнейшего ее развития целесообразно, на наш взгляд, осуществить, опираясь на исследования структуры заемного капитала, в параграфе 60-65 МСФО-1 "Представленная финансовая отчетность". Такой порядок позволяет учесть особенности каждого его элемента, имеющие определяющее значение для организации их учета. Как уже было отмечено, для учета элементов заемного капитала Планом счетов предусмотрены следующие счета: 3000 "Краткосрочные обязательства", 4000 "Долгосрочные обязательства". Методология организации учета такова, что независимо от условий погашения они должны быть отнесены и показаны на соответствующих счетах. В противоречии с методологией, текущая часть долгосрочных долговых обязательств учитывается или рекомендуется учесть в составе краткосрочных обязательств и для этой цели предусмотрен в Плане счетов специальный счет 3330 "Текущая часть долгосрочных долговых обязательств". В течение отчетной даты по кредиту названного счета отражается часть долгосрочных долговых обязательств в корреспонденции с соответствующим счетом учета долгосрочных обязательств:

**ДТ**4100 "Долгосрочные обязательства"

**КТ**3330 «Текущая часть долгосрочных долговых обязательств»

Нам представляется излишней включение в состав краткосрочных обязательств текущей части долгосрочных обязательств. МСФО-23 "Затраты по займам", который регламентирует порядок отражения на счетах бухгалтерского учета не предусматривает отнесение текущей части долгосрочных обязательств в состав краткосрочных. Мы предлагаем выполнение бухгалтерских записей по мере осуществления хозяйственной операции по погашению обязательств и при этом выполнить запись:

**ДТ** 4100 «Долгосрочные обязательства»

**КТ** 1210 "Счета в национальной валюте"

В этом случае отпадает необходимость открытия и использования счета 3330 "Текущая часть долгосрочных долговых обязательств" и выполнения абстрактной бухгалтерской записи:

**ДТ** 4100 **КТ** 3330

Мы не должны забывать о том, что любая запись - это есть отражение суммы в соответствующих журналах-ордерах и вспомогательных ведомостях. Отказ от счета 3330 избавит нас от ненужных и излишних регистраций сумм в соответствующих учетных регистрах.

В инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета рекомендации по использованию групп счетов 3100 "Счета к оплате" практически не соответствуют предъявленным требованиям. В ней отсутствуют основные положения методических рекомендаций МСФО 23 "Затраты по займам" и МСФО 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах", а именно, по МСФО 23 – основной порядок учета затрат по займам, допустимый альтернативный порядок учета займов, затраты по займам, разрешенные для капитализации, семь шагов капитализации процента и др. А по МСФО 24 – отражение на счетах операции связанных сторон, метод сопоставимой неконтролируемой цены, метод цены перепродажи, метод "Затраты плюс" и др.

Рекомендация к группе счетов 3100 "Счета к оплате" охватывает только основные положения МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов". Если учесть, что долговые обязательства образуются в сомах и суммы счетов к оплате формируются в кыргызских сомах, то рекомендация к счету 3100 становится практически не приемлемой, а сама методика разработки – просто абсурдной.

Обязательства, вытекающие из условий договора, принимаются к учёту в момент перехода права собственности на получаемые материалы. В тех случаях, когда эти обязательства выражены в валюте (условных денежных единицах), возникают суммовые разницы - отклонения между сомовой оценкой  обязательств на момент принятия товаров к учёту и сомовой оценкой обязательств на день их фактического исполнения. Иными словами, первоначальная оценка (Кредит 3110) суммы принятого обязательства не равна сомовой  оценке суммы обязательства, подлежащего исполнению (Дебет 3110).Аналогичная по своей сути учетная ситуация может возникнуть при принятии к бухгалтерскому учету обязательств, вытекающих из договора, предусматривающего возможность получения скидки. На практике, часто возникают случаи, когда материалы  принимается к учёту по нетто-оценке, а скидку получить не удаётся, и, наоборот, - по брутто-стоимости с последующим фактическим получением уступки части обязательства. Возникает вопрос о наиболее корректном бухгалтерском и налоговом способе внесения изменений в первоначальные учётные записи. Поскольку суть проблемы, как и в случае с учётом материалов, стоимость которых была выражена поставщиком в валюте, кроется в отличии первоначальной (Д-т 1620 К-т 3110) и реальной (Д-т 3110 К-т 1210) стоимости материалов, а следовательно вытекающем из неё размере обязательств перед поставщиком, постольку и способы решения учётных задач пересекаются.

На основании имеющего место в работе детального сравнения преимуществ и недостатков, наиболее часто применяемых методик учетного решения обозначенных проблем, сделан вывод о целесообразности приведения в соответствие друг другу учетной (Дебет 3110 - выявляется в момент принятия обязательств к учету) и фактической (Кредит 3110 -выявляется в момент фактического исполнения обязательств) оценок размера обязательств посредством новых регулирующих счетов второго порядка. Предположим, 1628 или 1629.

В диссертации разработаны схемы учетных записей с использованием вновь вводимых аналитических субсчетов, призванные оптимизировать учетную политику обязательств, возникающих в процессе коммерческих действий  из договоров. При этом в диссертации оценивается целесообразность включения в эти схемы нового аналитического субсчета 1627 - «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Экономическое содержание исследуемого способа учета обязательств сводится к определению размера отклонений между остатками материалов и  себестоимостью  списанных на производство материалов.

В результате диссертационного исследования обследованы и проанализированы показатели, характеризующие финансовое положение более 20 предприятий добывающей отрасли Кыргызстана, в т.ч. таких предприятий, как ОсОО «Ташкомур ШСУ», ОсОО «Тегене», ОсОО «Юнайтед Кол компани», ОсОО «Таш-Комур», ОсОО «Асыл-Кен», ОсОО «Антрацит-Коал», ОсОО «Суусамыр», ОсОО «Акмарал», ОсОО «Азия Макс групп» и др. Как известно, важнейшим показателем для таких внешних пользователей, как кредиторы и инвесторы является платежеспособность, которая характеризует процесс покрытия платежными и другими ликвидными средствами обязательств предприятия. Платежеспособность организации оценивается методом определения достаточности источников средств для формирования запасов и затрат предприятия. При анализе выявляют соотношения между отдельными видами активов организации и источниками их покрытия. В зависимости от того, какие источники используются для формирования запасов и затрат, можно сделать вывод об уровне платежеспособности организации. При анализе платежеспособности предприятия с позиции непрерывности его деятельности обычно рассчитывают три основных коэффициента: коэффициент текущей платежеспособности, коэффициент быстрой платежеспособности, коэффициент абсолютной платежеспособности.

**Таблица 3. Структура обязательств коммерческого предприятия ОсОО «Ташкомур ШСУ» за период 2010-2014 гг. (в фактически действующих ценах)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателей | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Обязательства-всего тыс,сом.  в % к итогу,% | 12131,9  100 | 15334,2  100 | 20518,6  100 | 26346,7  100 | 23662,2  100 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |
| краткосрочные обязательства, тыс,сом.  в % к итогу,% | 7444,0  61,4 | 5633,2  36,7 | 10862,1  52,9 | 16690,2  63,3 | 18984,5  80,2 |
| долгосрочные обязательства,тыс.сом,  в % к итогу,% | 4687,9  38,6 | 9701,0  63,3 | 9565,5  47,1 | 9656,5  36,7 | 4677,7  19,8 |

(Составлено автором по данным баланса предприятий)

Для целей изучения причинно-следственной взаимосвязи между разными показателями производственной, коммерческой и финансовой деятельности и для определения тенденции состояния и развития степени поступления необходимых ресурсов и их использования с позиции улучшения платежеспособности и кредитоспособности предприятия, для выполнения прогнозирования возможных финансовых результатов, экономической рентабельности, исходя из реальных условий хозяйственной деятельности и наличие собственных и заемных ресурсов, а также для разработки конкретных мероприятий, направленных на более эффективное использование финансовых ресурсов исследуются показатели структуры и динамики обязательств предприятия за многие годы.Данные проведенного исследования свидетельствуют о том, что по предприятию происходит увеличение доли краткосрочных обязательств. Это говорит о том, что предприятие имеет большую зависимость от внешних кредиторов, с одной стороны, и не плохую инфляционную защиту, с другой стороны. Одновременно наблюдается тенденция к уменьшению долгосрочных обязательств. Увеличение долгосрочных обязательств можно было бы рассматривать как положительный фактор, так как они приравниваются к собственному капиталу. Уменьшение же долгосрочных обязательств наряду с ростом краткосрочных может привести к ухудшению финансовой устойчивости предприятия. Обычно, анализом платежеспособности и кредитоспособности предприятия занимаются не только руководители и соответствующие службы предприятия, но и его учредители, инвесторы. С целью изучению эффективности использования ресурсов, банки для оценки условий кредитования, определения степени риска, поставщики для своевременного получения платежей, налоговые инспекции для выполнения плана поступления средств в бюджет и т.д., в этих условиях проводят анализ структуры источников формирования активов по итогам года.

Для более подробного изучения состава и струк­туры краткосрочныx и долгосрочных обязательств составляются нижесле­дующие аналитические таблицы.(таб.4 .таб.5.)

**Таблица 4 . Анализ структуры краткосрочных обязательств коммерческого предприятия ОсОО «Ташкомур ШСУ» за 2014 год**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Наличие обязательств,  тыс. сом. | | | Структура обязательств,  % | | | |
| на начало  года | на  ко­нец года | отклонение  +, - | на начало года | на конец года | отклонение,  +,- | |
| Счета к оплате | 5389,0 | 94,5 | -5294,5 | 32,3 | 0,5 | -31,8 | |
| Авансы полученные | - | - | - | - | - | - | |
| Краткосрочные долговые обязательства | 1522,7 | 3914,8 | +2392,1 | 9,1 | 20,6 | +11,5 | |
| Налоги к оплате | 7193,1 | 11447,9 | +4254,8 | 43,1 | 60,3 | +17,2 | |
| Краткосрочные начисленные обязательства | - | 25,6 | +25,6 | - | 0,1 | +0,1 | |
| Прочие краткосрочные обязательства | 2585,4 | 3501,7 | +916,3 | 15,5 | 18,5 | +3,0 | |
| Итого краткосрочных обязательств | 16690,2 | 18984,5 | +2294,3 | 100,0 | 100,0 | - |

(Составлено автором)

Как видно из таблицы 4, кратко­срочные обязательства коммерческого предприятия представлены только двумя статьями: счета к оплате и краткосрочные долговые обязательства. Первая из них уменьшилась в конце года на 31,8 %. Уменьшение краткосрочных обязательств в конце года произошло в основном за счет уменьшения именно этой статьи. Это свидетельствует о росте краткосрочной кредиторской задолженности коммерческого предприятия. Сравнение этого показателя с оборотными активами коммерческого предприятия показывает, что предприятие в состоя­нии выполнить обязательства перед поставщиками.

Следующим этапом анализа является подробное изучение состава и структуры долгосрочных обязательств (табл. 5).

**Таблица 5. Состав и структура долгосрочных обязательств коммерческого предприятия ОсОО «Ташкомур ШСУ» за 2014 год**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Наличие обязательств, тыс. сом. | | | Структура обязательств, % | | |
| на  на­чало года | на  ко­нец  года | Отклоне  ние,  + ,- | на  на­чало года | на  ко­нец  года | Отклоне  ние,  + ,- |
| Банковские кредиты и займы | - | - | - | -  - | -  - | -  - |
| Прочие долгосрочные обязательства | 4677,7 | 4677,7 | - | 48,9 | 100 | +52,1 |
| Отсроченные налоговые обяательства | 4978,8 | - | -4978,8 | 52,1 | - | -52,1 |
| Итого долгосрочных обяза­тельств | 9565,5 | 4677,7 | -4978,8 | 100 | 100 | - |

(Составлено автором)

Данные таблицы свидетельствуют, что в составе долгосрочных обязательств по сравнению с началом года уменьшились отсроченные налоговые обязательства.

Далее в диссертации выполнен анализ платежеспособности коммерческого предприятия путем соизмерения наличия и поступления средств с платежами первой необходимости. Текущая платежеспособность определена на дату составления баланса.При этом, предприятия считается платежеспособным, если у него нет просроченной задолженности поставщикам, по банковским ссудам и другим расчетам. Ожидаемая (перспективная) платежеспособность определена в диссертации на конкретную предстоящую дату путем сравнения суммы его платежных средств со срочными (первоочередными) обязательствами предприятия на эту дату.

**Третья глава диссертации «Научно-теоретические и организационно-методические процедуры аудита обязательств коммерческого предприятия в соответствии с международными стандартами» посвящена вопросам развития аудита обязательств.**  В этой части диссертационной работы предпринята попытка определить сеть аудита обязательств, а также конкретизировать ее в зависимости от экономических интересов возможных субъектов аудита. Одна из задач проводимого нами исследования – выявление взаимосвязи, взаимообусловленности, согласованности данных различного рода документов, которые являются основой организации аудита. Одним из важных элементов информационной базы аудита являются первичные документы. В зависимости от роли, которую они играют в отражении операций, связанных с обязательствами, их можно разделить на две группы. Первая группа включает в себя первичные документы, которые свидетельствуют об условиях получения, возврата, платности обязательств. К ним относятся кредитные договора, договора займа, аренда, договоры на поставку продукции, выполнение работ, оказание услуг, векселя, облигации, трудовые контракты, решения собраний учредителей о начислении и выплате дивидендов и некоторые другие. Условия этих документов должны полностью отвечать нормативным и законодательным актам, принятой учетной политике организации. Другими словами, их роль заключается в том, чтобы в соответствии с требованиями нормативных законодательный актов, положениями учетной политики, юридически зафиксировать условия и порядок движения обязательств в каждом конкретном случае его использования.

Вторая группа объединяет первичные документы, в которых отражаются факты получения, возврата обязательств, начисления и перечисления платы за его использование. К ним относятся векселя, облигации, авансовые отчеты с приложениями, первичные документы по начислению заработной платы, расчеты налоговых отчислений органам социального страхования, во внебюджетные фонды, документы, подтверждающие движение денежных средств, платежные поручения, требования, выписки банков по различным счетам, кассовые ордера и другие. Эти документы не просто фиксируют обязательства, но и позволяют установить степень выполнения условий, содержащихся в первичных документах, обозначенных нами в первой группе. Первичные документы обладают юридической доказательной силой. На их основе могут строиться выводы о причастности тех или иных должностных и материально-ответственных лиц к различного рода нарушениям и о величине нанесенного ущерба организации. Данные этих документов в результате группировок и систематизации обобщаются в отчетности организации. Сопоставления сведений первичных документов с данными регистров бухгалтерского учета и отчетности могут выявить факты неэффективной организации учета обязательств.

Значение регистров бухгалтерского учета как одного из элементов информационной базы аудирования заключается в том, что в них содержатся определенным образом обработанные данные первичных документов, а также они являются основой заполнения форм отчетности. Эти документы могут свидетельствовать об организации бухгалтерского учета обязательств в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов, положений учетной политики предприятия. К регистрам бухгалтерского учета и заемному капиталу относятся: журнал-ордер №4; журнал-ордер №6 и ведомость №5; журнал-ордер №10, 10/1; журнал-ордер №9; журнал-ордер №8 и ведомость №7; журнал-ордер №7; журнал-ордер №1 и ведомость к нему; журнал-ордер №2 и ведомость нему; Главная книга, оборотная ведомость и другие.

Практическое их применение позволяет организовать более действенный документальный контроль за движением обязательств.

Считаем, что цель аудита обязательств во многом определяется субъектом и сферой его экономических интересов:

**Таблица 6-Определение цели аудита обязательств для различных субъектов**

|  |  |
| --- | --- |
| **Субъекты контроля заемного капитала** | **Сфера экономических интересов пользователей результатов аудита обязательств** |
| **1** | **2** |
| 1. Собственники и акционеры | 1. Выявление фактов недостоверного отражения в учете и отчет­ности организации обязательств; 2. Оценка необходимости привлечения обязательств как ис­точника средств организации и эффективности использова­ния сформированных средств; 3. Установление фактов нецелевого использования кредитов и займов; 4. Выявление лиц, виновных в возникновении нарушений и разработка мероприятий способствующих предотвращению нарушений. |
| 2. Банки, займодавцы | 1.Оценка достоверности данных о состоянии и движении креди­тов банков и займов, отраженных в отчетности коммерческих .предприятии.; 2.Оценка возможности своевременного возврата кредитов, зай­мов и процентов по ним; 3. Проверка соответствия документов, по операциям, образующим кредиторскую задолженность. |
| 3. Поставщики,  Подрядчики и другие кредиторы | 1. Оценка достоверности данных о состоянии и движении креди­торской задолженности; 2. Своевременное погашение кредиторской задолженности. |
| 4. Государственные налоговые инспекции | 1. Проверка соответствия документов, оформляющих отношения кредитора и заемщика, требованиям законодательных и норма­тивных актов; 2. Проверка соответствия применяемого в учете метода платы за займы зафиксированному в учетной политике коммерческого.предприятии, а также правомерности отнесения указанной платы на те или иные источники; 3. Установление полноты и своевременности отражения хозяйственных операций, связанных с налоговыми обязательствами. |
| 5. Внебюджетные фонды | Проверка достоверности данных учета и отчетности о состоя­нии и движении кредиторской задолженности по платежам во внебюджетные фонды |
| 6. Финансовые органы | Проверка целевого использования государственного кредита и бюджетных ссуд и достоверности информации об их состоянии и движении в учете отчетности |
| 7. Наемные работники | Проверка правильности и полноты отражения в учете и отчет­ности кредиторской задолженности по заработной плате, кредиты банков для работников |

Представленные в таблице 6 различные аспекты целевой направленности аудита обязательств для каждого субъекта позволяют им сосредоточить внимание на наиболее важных вопросах, находящихся в сфере их профессиональных интересов, что в целом должно способствовать повышению качества и действенности аудита. В связи с этим необходимо определить задачи, которые должны быть решены в ходе аудита обязательств и могли бы конкретизировать его основную цель.

В деятельности коммерческих предприятий очень остро встают задачи по разработке стандартов внутреннего аудита. В этих условиях актуальными вопросами внутреннего аудита обязательств является определение его стандартов, которые позваляют лучше понимать цели и технику аудита.

Учитывая значение внутренних стандартов в обеспечении высокого качества проверок, в повышении эффек­тивности их результатов, в уменьшении трудоемкости аудитор­ской работы, в применении в аудиторской практике новых тех­нологий и методик проверки, требуется разработка стандартов внутреннего аудита обязательств. Главные требования, предъявляемые к стандартам внутреннего аудита обязательств сле­дующие: 1).целесо образность аудита обязательств; 2). преемственность и непротиворечивость внутреннего аудита обязательств на действующие МСА; 3). логическая стройность (целостность, четкость формулировок и ясность изложения); 4). полнота и детализация охвата всех значимых вопросов внутреннего аудита обязательств.

По нашему мнению, стандарты внутреннего аудита обязательств должны иметь следующую структуру (табл.7)

**Таблица 7 – Предложенные нами стандарты внутреннего аудита обязательств**

|  |  |
| --- | --- |
| **Номера стандарта** | **Названия разделов и стандартов** |
| 01-10 | Ответственность внутреннего аудита обязательств |
| 01 | Цели и основные принципы аудита |
| 02 | Общение с руководством коммерческого предприятия |
| 03 | Документирование внутреннего аудита обязательств |
| 04 | Проверка соблюдения нормативных актов при проведении внутреннего аудита обязательств |
| 11-20 | Планирование |
| 11 | Планирование внутреннего аудита обязательств |
| 12 | Изучение и оценка объектов внутреннего аудита обязательств |
| 13 | Существенность и оценка риска во внутреннем аудите обязательств |
| 14 | Аудит в условиях компьютерной обработки данных |
| 21-30 | Аудиторские доказательства |
| 21 | Аудиторская выборка |
| 22 | Аудиторские доказательства |
| 23 | Действия аудитора коммерческого предприятия при выявлении нарушений, искажений |
| 24 | Первичный аудит базовых и сравнительных показателей обязательств |
| 31-40 | Стандартизация завершения внутреннего аудита |
| 31 | Подготовка результатов внутреннего аудита обязательств внешнему аудиту |
| 32 | Письменная информация аудитора руководству коммерческого предприятия по результатам проведения внутреннего аудита обязательств |
| 33 | Отчет службы внутреннего аудита |

По нашему мнению, использование предложенных стандартов внутреннего аудита обязательств повышает ответственность работников служб внутреннего аудита в выполнении повседневных обязанностей, стремлении к высокому уровню профессиональной компе­тентности.

**Заключение**

Результаты проведенного исследования дают основание для следующих выводов и предложений по совершенствованию учета, аудита и анализа обязательств коммерческих предприятий:

1.Актуальность исследования проблем обусловлена современными преобразованиями в экономике Кыргызской Республики, переориентацией управления на рыночный механизм хозяйствования, переходом к свободному предпринимательству, расширением участия работников во владении собственностью через акционирование и приватизацию, трансформацией системы бухгалтерского учета коммерческих предприятий и реализацией МСФО, необходимостью приведения в соответствие действующей системы организации бухгалтерского учета, аудита и экономического анализа обязательств с требованиями теории и практики, недостаточной разработанностью отдельных научно-методологических и организационно-методических вопросов их осуществления.

2.В связи с отсутствием на сегодняшний день в Кыргызской Республике теоретических исследований ученых о сущности и содержании обязательств, нами обобщены существующие взгляды ученых прошлого и современности на обязательства в широком смысле этого понятия, раскрыты теоретико-методологические и организационно методические основы, экономическая природа и содержание обязательств, что позволило сформулировать авторское определение этого понятия.

3.Предложены рекомендации по формированию информационной базы учета, аудита и анализа обязательств на предприятиях, которые базируются на разработке принципов и требований, предъявляемых к информации, используемой для учета, аудита и анализа (достоверность, материальность, точность, своевременность и т.д.), а также изучения данных о недостатках в организации сбора, обобщения и использования информации на предприятиях.

4.В процессе представленного научного исследования были изучены  обязательства коммерческих организаций предприятий добывающей отрасли. В соответствии с поставленными целями и задачами работы, нам удалось выявить ряд проблемных моментов в организации бухгалтерского учёта обязательств, возникающих в процессе осуществления коммерческих действий и формирования общей структуры обязательств бухгалтерского баланса. На основании изучения теоретического и нормативного материала сформулированы практические рекомендации по ведению бухгалтерского учёта, включающие в себя бухгалтерские счета и системы учётных записей:

а). Обязательства, вытекающие из условий договора, принимаются к учёту в момент перехода права собственности на получаемые материалы. Иными словами, первоначальная оценка (Кредит 3110) суммы принятого обязательства не равна сомовой  оценке суммы обязательства, подлежащего исполнению (Дебет 3110).Аналогичная по своей сути учетная ситуация может возникнуть при принятии к бухгалтерскому учету обязательств, вытекающих из договора, предусматривающего возможность получения скидки. На практике, часто возникают случаи, когда материалы  принимается к учёту по нетто-оценке, а скидку получить не удаётся, и, наоборот, - по брутто-стоимости с последующим фактическим получением уступки части обязательства, первоначальная сумма (Д-т 1620 К-т 3110) и реальная (Д-т 3110 К-т 1210) стоимость материалов, а следовательно вытекающем из неё размере обязательств перед поставщиком, постольку и способы решения учётных задач пересекаются.

б). По нашему мнению целесообразно приведения в соответствие друг другу учетной (Дебет 3110 - выявляется в момент принятия обязательств к учету) и фактической (Кредит 3110 -выявляется в момент фактического исполнения обязательств) оценок размера обязательств посредством новых регулирующих счетов второго порядка. Предположим, 1628 или 1629.

в). В диссертации разработаны схемы учетных записей с использованием вновь вводимых аналитических субсчетов, призванные оптимизировать учетную политику обязательств, возникающих в процессе коммерческих действий  из договоров. При этом в диссертации нами предложена включения в эти схемы нового аналитического субсчета 1627 - «Заготовление и приобретение материальных ценностей» для целей определения размера отклонений между остатками материалов и  себестоимостью  списанных на производство материалов.

г). Переход бухгалтерского учета в Кыргызской Республике на МСФО предопределил необходимость значительных изменений в процессах формирования финансовой информации об обязательствах, через укрупнение отдельных синтетических счетов, которые не отвечают структурному или методологическому направлению счетоводства. В этой связи предложены и обоснованы соответствующие изменения в организации бухгалтерского учета обязательств, определены специфические особенности ведения бухгалтерского учета по таким признакам как назначение, информационность, план счетов, система записей и степень восприятия.

5.В целях формирования соответствующей информационной базы анализа обязательств уточнена структура источников формирования активов коммерческих предприятий и на его основе разработана система показателей анализа и оценки обязательств в разрезе видов.

6.В ходе исследования сформулирована цель аудита обязательств и определена целевая направленность осуществления аудита для предприятий; сформулированы задачи аудита каждого элемента обязательств и указаны необходимые источники информации для их эффективного решения. Разработанные нами целевой и информационный аспекты методики позволяют более оперативно и четко выделить важнейшие направления контрольной деятельности, определить круг документов, необходимых для установления реального положения дел; способствуют интенсификации и повышению качества организации и проведения аудита обязательств.

Практическое использование разработанных в диссертации положений будет способствовать повышению качественного уровня бухгалтерского учета, аудита и анализа обязательств предприятий, положительно отразится на степени обоснованности управленческих решений.

**Список основных опубликованных работ по теме диссертации:**

1. **Буланова З.Ш., Усупов М.У**.// Система оценки финансовой деятельности экономических субьектов //Вестник КНУ им. Ж.Баласагына. Спец выпуск, 7-10 июля 2012 г., стр. 396-400 (ISBN 9967-21533X).
2. **Буланова З.Ш., Усупов М.У**.// Развитие бухгалтерского учета в Кыргызской Республике в условиях реализации МСФО. Вестник КНУ им. Ж.Баласагына. Спец выпуск,7-10 июля 2012 г., стр.23-26 (ISBN 9967-21533X).
3. **Буланова З.Ш**. // Вопросы дальнейшего совершенствования учета в соответствии с МСФО. Московское представительство АО «Центр международных программ» при поддержке Посольства Республики Казахстан и Российской Федерации и НОУ МФПУ «Синергия»Москва -2012 г., стр. 110-115.
4. **Буланова З.Ш., Тологонов М**.//Состояние и развитие бухгалтерского учета в Кыргызской республике в современных условиях. Вестник Жалал-Абадского государственного университета/ ISSN 1694-531X №2(29) за 2014 г., стр.288-295.
5. **Буланова З.Ш**. // О методике экономического анализа эффективности использования обязательств - как источников формирования активов предприятия. //Вестник Жалал-Абадского государственного университета ISSN 1694-531X №2(29) за 2014 г., стр. 296-300.
6. **Буланова З.Ш**. // Бухгалтерский учет по международным стандартам в Кыргызской Республике/Вестник университета экономики и предпринимательства.№3 -2014 г. стр. 35-41.
7. **Буланова З.Ш**. // Проблемы управления средствами обязательств предприятий аграрного сектора экономики Кыргызской Республики. // Вестник университета экономики и предпринимательства, №3 -2014 г., стр. 76-81.
8. **Буланова З.Ш**. // Об организации учета обязательств в соответствии с МСФО.// «Экономика», Институт экономики им. Академика Д.А.Алышбаева НАН КР №1(19)2014 г. / ISSN 1694-6103.стр.79-84.
9. **Буланова З.Ш., ИсмановЖ**. // Вопросы систематизации процедур экономического анализа обязательств фирмы в новых условиях хозяйствования. «Экономика», Институт экономики им. Академика Д.А.Алышбаева НАН КР №1(19)2014 г. ISSN 1694-6103, стр.98-104.
10. **Буланова З.Ш.** // Анализ обязательств экономического субьектов Кыргызской Республики по данным бухгалтерского учета. «Вестник ЕНУ им.Л.Гумилева», г.Астана, Республика Казахстан, №3, 2014 г. ISSN 2049-620Х.стр.66-70.
11. **Буланова З.Ш.** // О методике аудирования расчетов по обязательствам предприятий в новых условиях хозяйствования: кыргызстанская практика .Международная научно-практическая Интернет-конференция «Проблемы современной экономики и образования» г.Алматы, 6-7февраля 2014 г., Алматинская академия экономики и статистики 2014 г., стр. 201-205.
12. **Буланова З.Ш**. // Проблемы развития финансового учета обязательств Международная научно-практическая Интернет конференция «Проблемы современной экономики и образования», г.Алматы, 6-7 февраля 2014 г. Алматинская академия экономики и статистики, 2014 г., стр. 216-221.
13. **Буланова З.Ш**. // Кыргызская практика организации бухгалтерского учета и анализа обязательств экономических субъектов на основе МСФО. Таджикский государственный университет, Общественный Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Таджикистан. Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита МАТЕРИАЛЫ IV международной научно-практической конференции 17-18 апреля 2015 года, УДК 657, стр.34-38.
14. **Буланова З.Ш., Маткеримова А.М. //** О развитии системы бухгалтерского учета и отчетности в Кыргызстане в соответствии с международным стандартами. Таджикский государственный университет Общественный Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Таджикистан. Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, анализа и аудита. МАТЕРИАЛЫ IV международной научно-практической конференции 17-18 апреля 2015 года, УДК 657, стр.112-115.
15. **Буланова З.Ш**. // Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. Международный теоретический и научно-практический журнал №2(9)2015 ISSN 1694-7347.стр.71-73.

**Буланова Зуракан Шаакыевнанын 08.00.12. – Бухгалтердик эсеп, статистика адистиги боюнча экономика илимдеринин кандидаты деген окумуштуулар даражасын изденүүгө көрсөтүлгөн “Коммерциялык ишканалардын милдеттенмелеринин бухгалтердик эсебин, талдоосун жана аудитин уюштуруусун өнүгүшү” аттуу диссертациялык ишинин**

**РЕЗЮМЕСИ**

**Негизги сөздөр:** Бухгалтердик эсеп, талдоо, аудит, каржылык отчеттуулук, капитал, милдеттенмелер, зайымдар, насыялар, насыялык береселер, баланс, активдердин калыптануу булактары, өздүк капитал, синтетикалык эсеп, талдоо эсеби.

**Изилдөө объектиси** болуп өндүрүп даярдап туруучу өнөр-жайдын коммерциялык ишканаларынын милдеттенмелеринин эсебин, экономикалык талдоосун жана аудитин уюштуруунун азыркы убактагы тажрыйбасы эсептелет.

**Изилдөө предмети** болуп башкаруу чечимдерин кабыл алуу үчүн багытталган маалыматты кайра иштеп чыгуу жана чогултуу ыкмаларынын жыйындысы катары коммерциялык ишканалардын милдеттенмелеринин бухгалтердик эсебин, экономикалык талдоосун жана аудитин өнүктүрүү жана уюштуруу саналат.

**Изилдөөнүн методологиясы жана усулдары.** Диссертациялык иштин теориялык жана усулдук негизи болуп коммерциялык ишканалардын милдеттенмелеринин абалынын эсебин, талдоосун жана аудитин уюштуруу тажрыйбасы, усулдары жана милдеттенмелери боюнча кыргыз классиктердин жана чет өлкөлүк окумуштуулардын эмгектери, бухгалтердик эсеп, аудит жана экономикалык талдоо боюнча мыйзам чыгаруу жана ченемдик актылар; илимий-усулдук адабият; илимий-практикалык конференциялардын жана семинарлардын материалдары саналат. Изилдөө процессинде талдоо жана синтез, индукция жана дедукция, тутумчулук жана комплекстүүлүк дегендей жалпы илимдик таануу усулдары колдонулду; ошондой эле экономикалык-статистикалык талдоонун ыктары жана ыкмалары колдонулду.

**Жүргүзүлгөн изилдөөнүн илимий жаңылыгы** КОЭСтин принциптерине дал келген эсепчилик тутумунун максаттарына жетишүүнү багыттоо менен сунушталган концепциянын негизиндеги коммерциялык ишканалардын милдеттемелеринин бухгалтердик эсебин, талдоосун жана аудитин андан ары өнүктүрүү жана орун алуусунун уюштуруучулук-усулдук жана теориялык өңүттөрүн негиздөөдө турат.

**Диссертациялык изилдөөнүн практикалык баалуулугу** төмөнкүдө турат: диссертациянын негизги теориялык-усулдук жоболору жана уюштуруучулук-усулдук иштеп чыгуулары өндүрүп даярдап туруучу өнөр-жайдын коммерциялык ишканаларынын алдында турган бир катар талдоо-эсептик маселелерди чечүүнү камсыз кылат.

**Изилдөөнүн теориялык, усулдук жана маалыматтык базасын** расмий өкмөттүк жана ченем-укуктук иш-кагаздар жана материалдар, каралып жаткан көйгөй менен байланышкан ата мекендик жана чет өлкөлүк окумуштуулардын илимий изилдөөлөрү, монографиялар жана илимий-практикалык конференциялардын материалдары түзөт. Изилдөөнүн жүрүшүндө статистика боюнча маалыматтык дайындар, мезгилдик басылмалардын жана расмий веб-сайттардын материалдары, ошондой эле диссертациялык ишти даярдоодо аныкталган автордун илимий жыйынтыктары түзөт.

**Иштин илимий жана практикалык маанилүүлүгү.** Теориялык жоболор, жыйынтыктоолор жана практикалык сунуштоолор түрүндө көрсөтүлгөн изилдөөнүн жүрүшүндө алынган жыйынтыктар, ишмердүүлүктүн натыйжалуулугун жогорулатууга багыт алган бухгалтердик эсептин жана талдоонун өнүгүшүнө түрткү берет.

**Диссертациялык изилдөөнүн практикалык маанилүүлүгү** төмөнкүдө турат: анын негизги жоболору субъекттердин ишмердүүлүгүндөгү атаандаштыкка жөндөмдүүлүгүн жана кирешелүүлүгүн жогорулатуу максатында активдерди калыптандыруунун булактарын талдоо жана бухгалтердик эсебин өркүндөтүүдөгү көйгөйлүү маселелерди чечүүдө пайдаланууга болот.

**Резюме**

**диссертации Булановой Зуракан Шаакыевны на тему: «Развитие организации бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств коммерческих предприятий», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12. - Бухгалтерский учет, статистика**

**Ключевые слова**: Бухгалтерский учет, анализ, аудит, финансовая отчетность, капитал, обязательства, займы, кредиты, кредиторская задолженность, баланс, источники формирования активов, собственный капитал, синтетический учет, аналитический учет.

**Объектом исследования** послужила существующая практика организации учета, экономического анализа и аудита обязательств коммерческих предприятий добывающей промышленности.

**Предметом исследования** выступают организация и развитие бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита обязательств коммерческих предприятий как совокупность способов накопления и обработки информации, предназначенной для принятия управленческих решений.

**Методология и методика исследования.** Теоретической и методологической основой диссертационной работы являются труды классиков кыргызских и зарубежных ученых по обязательствам, методологии и практики организации учета, анализа и аудита состояния обязательств коммерческих предприятий, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету, аудиту и экономическому анализу; научно-методическая литература; материалы научно-практических конференций и семинаров. В процессе исследования применялись такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, индукция и дедукция, системность и комплексность; использовались приемы и способы экономико-статистического анализа.

**Научная новизна проведенного исследования** состоит в обосновании теоретических и организационно-методических аспектов становления и дальнейшего развития бухгалтерского учета, анализа и аудита обязательств коммерческих предприятий на основе предложенной концепции, направленной на достижение целей системы счетоводства, в соответствии с принципами МСФО.

**Практическая ценность диссертационного исследования** состоит в том, что основные теоретико-методологические положения диссертации и организационно-методические разработки обеспечивают решение ряда учетно-аналитических задач, стоящих перед коммерческими предприятиями добывающей промышленности.

**Теоретическую, методологическую и информационную базу исследования** составляют официальные правительственные и нормативно-правовые документы и материалы, научные исследования отечественных и зарубежных ученых, связанные с рассматриваемой проблемой, монографии, материалы научно-практических конференций. В ходе исследования применены информационные данные по статистике, материалы периодической печати и официальных веб-сайтов, а также научные результаты автора, раскрытые в ходе подготовки диссертационной работы.

**Научная и практическая значимость работы.** Результаты, полученные в ходе проведение исследования, представленные в виде теоретических положений, выводов, практических рекомендаций, способствуют развитию бухгалтерского учета и анализа, ориентированные на повышение результативности их деятельности.

**Практическая значимость диссертационного исследования** состоит в том, что его основные положения могут быть применены при решении проблем совершенствования бухгалтерского учета и анализа источников формирования активов с целью повышения доходности и конкурентоспособности в деятельности субъектов.

**RESUME**

**dissertation of Bulanova Zurakan Shaakyevna on the theme:**

**"Development of the organization of accounting, analysis and audit obligations of businesses", presented for the degree of candidate of economic sciences on specialty**

**08.00.12 - Accounting and Statistics**

**Keywords:** accounting, analysis, audit, financial reporting, liabilities, borrowings, loans, accounts payable, balance, sources of assets, equity, synthetic accounting, analytical accounting.

**The object of the study served** as the current practice of accounting, economic analysis and audit obligations of the commercial enterprises of the Kyrgyz Republic.

Subject of study. The subject of the study is the organization and development of accounting, economic analysis and audit obligations of businesses as a collection of ways to collect and process information for management decision-making.

**Methodology and methods of research**. Theoretical and methodological basis of the thesis are the works of the classics of economics Kyrgyz and foreign scientists for the obligations, methods and practice of accounting, analysis and audit of the obligations of businesses, laws and regulations on accounting, audit and economic analysis; scientific and methodical literature; Materials of scientific-practical conferences and seminars. The study used scientific methods of knowledge such as analysis and synthesis, induction and deduction, systematically and comprehensively; use historical and logical approach to the justification of the new provisions of the thesis, as well as specific instructional techniques and methods of economic and statistical analysis.

**The research is based on the study** and synthesis of knowledge and experience in the Kyrgyz and foreign theory and practice, evaluation of the current system of accounting, the definition of tasks, information databases, methods and techniques of audit and economic analysis in the context of each element of the commitments, as well as the sequence of its implementation.

**Scientific novelty of the research** is to establish the theoretical and organizational-methodical aspects of formation and further development of accounting, analysis and audit obligations of businesses based on the proposed concept to achieve the objectives of accounting in accordance with IFRS principles.

**The practical value of the research lies** in the fact that the basic theoretical and methodological provisions of the thesis, organizational and methodological developments provide a solution to a number of specific challenges facing businesses Kyrgyz Republic relating to sound management decisions, drawing up the objective of financial forecasts, search and attraction of foreign and domestic investors and partners. They are also used in the teaching process of economic universities of the Kyrgyz Republic, as well as the training of professional accountants and auditors.

**The object of the study** are the forms and methods of accounting organization and strategic analysis of sources of assets of subjects of economy of the Kyrgyz Republic.

**The subject of the research** are methodological and organizational aspects of accounting and strategic analysis of sources of assets, as well as issues more effectively use them.

**The scientific novelty of the thesis. Scientific novelty of the results obtained in the study** is theoretical justification essentially sources of assets in the context of accounting and the development of methods of strategic analysis of efficiency of use of sources of assets.

**Theoretical, methodological and information base of research** is made official government and legal documents and materials, research of domestic and foreign scientists, related to the issue, monographs, materials of scientific and practical conferences. The study used information data according to statistics, the materials of the periodical press and public web sites, as well as the author of scientific results disclosed in the preparation of the thesis.

**The scientific and practical significance of the work**. The results obtained in the course of the study, predstavflennyea theoretical positions, conclusions, practical recommendations, contribute to the development of accounting and analysis, focused on improving the effectiveness of their activities.

**The practical significance of the research** is that its main points can be used in solving the problems of improvement of accounting and analysis of the sources of assets in order to increase profitability and competitiveness in the subjects of activity.