

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

УПК МЕЖДУНАРОДНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ В Г. ЖАЛАЛ-АБАД

ОШСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ТАДЖИКСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

МЕЖГОСУДАРСТВЕННЫЙ ДИССЕРТАЦИОННЫЙ СОВЕТ К 08.17.564

На правах рукописи

УДК 338.48 657

Алишева Перизат Култаевна

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА И АУДИТА В ТУРИСТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЮЖНОГО РЕГИОНА
КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Жалал-Абад – 2018

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

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор
Мамасыдыков Абдилбае Асанович

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор
Тургунбаев Жусуп Тургунбаевич

кандидат экономических наук, доцент
Мырзаибраимова Инабаркан Рахмановна

Ведущая организация:

**Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»
Кыргызского экономического университета
имени М.Р. Рыскулбекова**

Защита диссертации состоится «26» января 2018 года в 14-00 часов в Центре научных исследований, разработок и инноваций имени К.Ш. Токтомаматова на заседании Межгосударственного диссертационного совета К.08.17.564 по защите диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук при Международном университете в г. Жалал-Абад, Ошском государственном университете и Таджикском национальном университете по адресу: Кыргызская Республика, 715613, г.Жалал-Абад, ул.Жени-Жок,30.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Международного университета в г.Жалал-Абад по адресу Кыргызская Республика, 715613,г.Жалал-Абад, ул. Жени-Жок, 30.

Автореферат разослан 20 января 2018 года.

Ученый секретарь

диссертационного совета,

кандидат экономических наук, доцент

Маткеримова А.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Кыргызстан является одной из высоко горных стран Центральной Азии с её великолепной природой и уникальным местонахождением и сфера туризма в Кыргызстане на государственном уровне признана одной из приоритетных отраслей экономики страны. Анализ статистических и эмпирических данных свидетельствует о возрастающем интересе к кыргызскому туристическому продукту и благоприятных тенденциях роста количества туристов и расширения рынков сбыта. Для повышения эффективности экономической деятельности туристской отрасли крайне необходимо применение более совершенных учетных инструментов в учете и аудите, принятии управленческих решений на всех внутрихозяйственных иерархических уровнях. Имеющиеся учетные стандарты выдвигают жесткие требования к новому качеству учетно-информационного обеспечения. Однако, действующая традиционная система в республике бухгалтерского (финансового) учета, несмотря на объемность доступной информации, содержащейся в отчетности, носит общий, унифицированный характер и не в состоянии удовлетворить потребности в информации предприятий туризма. Поэтому система бухгалтерского учета должна отражать экономические, учетные, организационные, финансовые и управленческие функциональные и целевые возможности экономического субъекта туризма.

Степень разработанности проблемы. Рыночная экономика послужила мощным толчком не только для преобразования функциональной роли бухгалтерского учета, но и заставила совершенствовать его формы, содержание и методику. Однако сложность реализации такого подхода заключается, во-первых, в отсутствии в хозяйственной практике эффекта устойчивости, системности бухгалтерского учета и его отдельных элементов, во-вторых, в неадаптированности многих зарубежных методик бухгалтерского учета, разработанных в условиях стабильной экономики. Эти явления усугубляются причинами экономического, административного и организационного характера: не сформирована общая концепция развития бухгалтерского учета, недостаточна государственная поддержка процесса его реформирования, ограничен состав параметров и инструментов регулирования. Кроме того недостаточно исследованными остаются проблемы аудита и управленческого контроля в системе бухгалтерского учета. Не вполне ясны и теоретические основы, на которых должна строиться система аудита и контроля на предприятия туризма. Это привело к тому, что исключительную актуальность приобретают определение закономерностей и направлений развития бухгалтерского учета и аудита туристской отрасли характерных для периода современного рыночного управления.

Поэтому, исследования в этом направлении представляются автору необходимыми для эффективного развития теории и практики учета и аудита в туристской отрасли весьма своевременными и актуальными.

Значительный вклад в развитие теории и практики организации бухгалтерского управленческого учета и аудита по исследуемой проблеме внесли видные отечественные ученые: Исраилов М.И., Ержанов М.С., Дюсембаев К.Ш., Тайгашинова К.Т., Арзыбаев А.А., Омуралиева Д.К., Осмоналиев А.О., Суранаев Т.Ж., Ботобеков А.А., Узенбаев Р.А., Нуралиева Ч.А., Мамасыдыков А.А., а из зарубежных ученых: Шермет 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., Ураков Д.У., и другие. Несмотря на наличие определенной изученности обозначенных вопросов, в Кыргызстане комплексное, теоретическое и практическое их исследование проводится не достаточно, что во многом свидетельствует о неразвитости разработки теоретико-методологических и практических положений ведения учета в туристской отрасли Кыргызской Республики. Вместе с тем, только комплексный подход позволит найти методологические решения вопросов развития системы бухгалтерского учета и анализа и, как следствие, на национальную экономику Кыргызской Республики.

Связь темы диссертации с крупными научными программами. Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований базируются на практическом внедрении разработанных рекомендаций и методик в Министерстве финансов Кыргызской Республики, Государственной службе регулирования и надзора за финансовым рынком при Правительстве Кыргызской Республики, а также имеет связь с программой «Национальная стратегия устойчивого развития Кыргызской Республики на период 2013-2017 годы и в рамках Стратегии развития страны до 2020 года, подготовке долгосрочной стратегии развития КР на период до 2040 года», что в соответствии с решением Национального совета по устойчивому развитию от 27 октября 2014 года № 4 Правительством Кыргызской Республики и секретариатом Национального совета по устойчивому развитию во взаимодействии с экспертным и бизнес – сообществом проведена определенная работа по выработке предложений о видении долгосрочной стратегии развития страны, пере утверждённой Указом Президента Кыргызской Республики. Вопросы совершенствования системы бухгалтерского учета и аудита отражены в таких программах, как: 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». Она выполнена в соответствии с планом научно-исследовательских работ ОшТУ по направлению «Проблемы совершенствования бухгалтерского учета, анализа и аудита в Кыргызстане».

Цели и задачи исследования. Целью диссертационной работы является, исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета в туристической деятельности в Южном регионе Кыргызской Республики и на их основе разработки внутрифирменных стандартов по ведению аудита.

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих **основных задач**:

Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- выявление особенностей туристической отрасли и определение их влияния на формирование системы бухгалтерского учета и аудита;
- исследование проблемных вопросов методологии организации бухгалтерского учета туристической отрасли Южного региона Кыргызской Республики и предложение путей их разрешения;
- разработка методики бухгалтерского учета затрат по турпродуктам и исследование возможностей совершенствования учета и калькулирования объектов предприятий туризма в соответствии с МСФО;
- анализ современного состояния и проблем распределения затрат, в том числе методологического и информационного обеспечения выбора базы их распределения;
- определение организационно-методических аспектов проведения аудита и анализа основных показателей эффективности деятельности предприятий туризма Южного региона Кыргызской Республики;
- выбор основных направлений оптимизации затрат и разработка инструментария алгоритма формирования и построения подсистемы бухгалтерского учета для принятия стратегических управленческих решений.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических вопросов учета и аудита организаций туризма и использование их в экономическом анализе.

Объектом исследования является данные Южного региона Кыргызской Республики, на примере которых проводилась апробация предложенных в диссертации организационно-

методических подходов к формированию бухгалтерской отчетности и ее использования в экономическом анализе.

Теоретическую базу исследования составили фундаментальные концепции и гипотезы, обоснованные и представленные в трудах кыргызских и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского учета и аудита, экономического анализа и моделирования; законодательные и нормативные акты, программные документы и решения Министерства финансов Кыргызской Республики и Государственной службы по регулированию и надзору за финансовым рынком при правительстве Кыргызской Республики.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой диссертационной работы послужили труды классиков экономической науки, кыргызских и зарубежных ученых по методологии и практики организации бухгалтерского учета и аудита деятельности субъектов туризма, законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету 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 исторический и логический подходы к обоснованию новых положений диссертационной работы, а также конкретные методические приемы и способы экономико-статистического анализа и моделирования.

Методика исследования основана на изучении и обобщении накопленных знаний и опыта в кыргызской и зарубежной теории и практике, оценке действующей системы учета, определении задач, информационной базы, приемов и способов и проведения экономического анализа и моделирования в разрезе экономических субъектов туристической отрасли Кыргызской Республики.

Научная новизна. К основным результатам исследования, отличающимся научной новизной, относятся следующие:

- выявлены особенности туристической отрасли и определено их влияние на формирование системы бухгалтерского учета и аудита;
- определены проблемные вопросы методологии организации бухгалтерского учета туристической отрасли Южного региона Кыргызской Республики и предложены пути их разрешения;
- разработана методика бухгалтерского учета затрат по турпродуктам и исследована возможность совершенствования учета и калькулирования объектов предприятий туризма в соответствии с МСФО;
- определены организационно-методические аспекты проведения аудита и анализа основных показателей эффективности деятельности предприятий туризма Южного региона Кыргызской Республики.
- определены основные направления оптимизации затрат на заработную плату и разработан инструментальный алгоритм формирования и построения подсистемы бухгалтерского учета для принятия стратегических управленческих решений.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Полученные в диссертации научные результаты способствуют формированию теоретических и методологических основ организации учетной системы в туристской отрасли. Результаты исследования могут быть использованы в качестве концептуальных и методических положений, определяющих векторы развития и содержание бухгалтерского учета и экономического анализа, позволяющего решать прикладные задачи по обеспечению информационной поддержки принятия управленческих решений.

Экономическая значимость заключается в том, что составили фундаментальные концепции и гипотезы, обоснованные и представленные в трудах кыргызских и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского учета и аудита, экономического анализа и моделирования; законодательные и нормативные акты, программные документы и решения Министерства финансов Кыргызской Республики и Государственной службы по регулированию и надзору за финансовым рынком при правительстве Кыргызской Республики.

Личный вклад соискателя. Автором обобщены, систематизированы, уточнены и дополнены теоретические и практические подходы в определении доходов и расходов распределение затрат по турпродуктом территории, социально-экономической системе и влияние на формирование учетной политики системы бухгалтерского учета и аудита туристических организаций.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту. На защиту выносятся положения теоретического и методологического характера, а также предложения, которые с нашей точки зрения, представляют научную и практическую новизну.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные теоретические положения, практические предложения и рекомендации диссертационной работы выводы и предложения докладывались и получили одобрение на международных научно-практических конференциях по проблемам реформирования системы бухгалтерского учета и развития экономики в условиях рыночных отношений:

- научно-практической конференции Иссык – Кульский форум бухгалтеров и аудиторов стран ЦА «Исраиловские чтения». (КР. г. Чолпон-Ата, 2012-17г.г.);
- «Стратегия инновационной модернизации экономического развития Кыргызской Республики (КЭУ им.М.Р. Рыскулбекова, Бишкек, 2014г.)», «Перспективы экономического развития Кыргызской Республики в условиях ЕАЭС, (КНУ им. Ж.Баласагына, Бишкек, 2014г.)» и др.

Практические и методические рекомендации разработанные автором были внедрены в работе предприятий и организации г. Ош, а также в высших учебных заведениях Кыргызской Республики. Внедрение подтверждено актами.

Опубликованность результатов. По исследуемой теме автором были опубликованы 13 научных работ общим объемом 10 п.л., в том числе 2 в журналах РИНЦ и 11 в журналах, рекомендованных ВАК КР.

Структура и объем диссертационного исследования. Диссертация изложена на 206 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, а также списка использованной литературы. Работа содержит 23 рисунков, 31 таблиц и 2 приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснована актуальность темы исследования, раскрыта цель, научная новизна и практическая значимость полученных результатов, сформулированы основные положения, выносимые на защиту, приведены данные о личном вкладе соискателя и апробации результатов исследования, приводятся сведения о структуре диссертации.

В главе «**Теоретические основы организации туристических услуг Южного региона Кыргызской Республики и их влияние на развитие бухгалтерского учета и аудита**» рассмотрены теоретические аспекты организации и функционирования туристической отрасли и влияние ее особенностей на организацию бухгалтерского учета и аудита в современных условиях хозяйствования.

Современная экономическая наука рассматривает туризм как сложную социально-экономическую систему, в которой многоотраслевой производственный комплекс, называемый «туристической индустрией», является лишь одним из составных ее компонентов. Экономические проблемы анализируются в контексте социального и экологического аспектов жизнедеятельности туризма.

Как отмечено нами выше, туризм сегодня является одним из интенсивно развивающихся отраслей экономики. Данные по количеству зарегистрированных на территории Южного региона КР хозяйствующих субъектов туризма отражена в таблице 1.

Таблица 1 - Зарегистрированные хозяйствующие субъекты, осуществляющие деятельность в сфере туризма, по территории Южного региона КР(на 1 января 2017г., единиц)

	Гостиницы	Предприятия отдыха и туризма	Рестораны, бары и столовые	Туристические агентства	Санаторно-курортные учреждения	Природные парки и заповедники
Кыргызская Республика	1137	918	5112	3732	94	19
Баткенская область	46	24	437	50	4	2
Джалал-Абадская область	116	65	441	175	10	4
Ошская область	40	26	615	83	6	3
г. Ош	97	23	224	368	6	-

Источник: Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

Так, на 1 января 2017 года в Кыргызской Республике зарегистрировано 104,1 тыс. хозяйствующих субъектов (юридических и физических лиц), осуществляющих экономическую деятельность, связанную со сферой туризма. В это число входят предприятия, производящие туристические товары, торгующие ими и оказывающие туристическо – экскурсионные услуги, рестораны, средства размещения туристов, связанные с проживанием, отдыхом и развлечениями (заповедники, национальные природные парки, альплагеря), предприятия всех видов транспорта и т.д. Из общего числа хозяйствующих субъектов (юридических и физических лиц) – 11 тыс. или 10,6 процента зарегистрированы как предприятия, оказывающие услуги в области рекреации и отдыха (услуги гостиничных хозяйств, базы отдыха, рестораны, лечебно- оздоровительные профилактории). В основном, такие хозяйствующие субъекты расположены в г. Бишкек – 4,7 тыс. субъектов (43,0 процента) и курортной зоне Иссык-Кульской области – 1,6 тыс. субъектов (14,7 процента). Индивидуальной предпринимательской деятельностью в сфере туризма занято более 91 тыс. физических лиц, или 88 процентов от общего числа зарегистрированных хозяйствующих субъектов.

Для сравнения предоставим аналогичные данные на 1 января 2015г. (табл. 2).

Таблица 2 - Зарегистрированные хозяйствующие субъекты (юридические лица), осуществляющие деятельность в сфере туризма, по территории Южного региона КР (на 1 января 2015г, единиц)

	Гостиницы	Предприятия отдыха и туризма	Рестораны, бары и столовые	Туристические агентства	Санаторно-курортные учреждения	Природные парки и заповедники
Кыргызская Республика	168	230	424	2402	75	19
Баткенская область	5	4	1	12	4	2
Джалал-Абадская область	11	27	13	61	9	4
Ошская область	3	5	0	24	5	3
г. Ош	10	11	10	157	6	-

Источник: Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

Прием и обслуживание туристов в 2016г. осуществляли 466 учреждений отдыха и организации туризма. Из них 187 - специализированные средства размещения (94 пансионата отдыха, 22 детских оздоровительных комплекса, 20 санаториев, из них 5 - детских, 6 домов отдыха, 11 санаториев-профилакториев, 12 туристических баз, 7 баз отдыха, 10 спортивно-оздоровительных лагерей и 5 пансионатов с лечением), а также 189 гостиниц и гостевых домов, 55 турфирм и туроператоров, 8 природных парков и 27 других туристических объектов.

Доля сферы туризма в валовом внутреннем продукте республики, несмотря на рост отдельных показателей, остается незначительной. Валовая добавленная стоимость, созданная в сфере туризма, в 2016г., по предварительной оценке, составила около 21,5 млрд. сомов, или 4,7 процента к ВВП (рис.1).

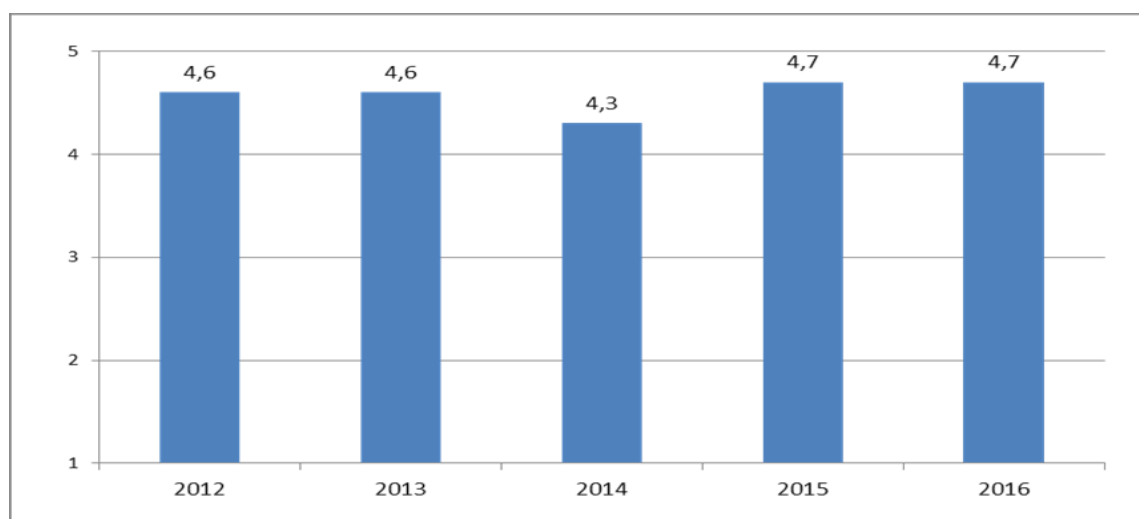


Рис.1. Валовая добавленная стоимость в сфере туристической деятельности (в процентах к ВВП)

Источник: Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

В 2016г. экспорт туристических услуг (доходы от приема иностранных граждан), по оценочным данным, составил 415,6 млн. долларов США и по сравнению с 2015г. увеличился на 1,3 процента, в том числе из стран СНГ, соответственно, 362,9 млн. долларов США (рост

2,6 процента), из стран вне СНГ – 52,7 млн. долларов США (меньше на 6,6 процента). При этом, на долю доходов от приема иностранных граждан в 2016г. в общем экспорте услуг пришлось более 49 %.

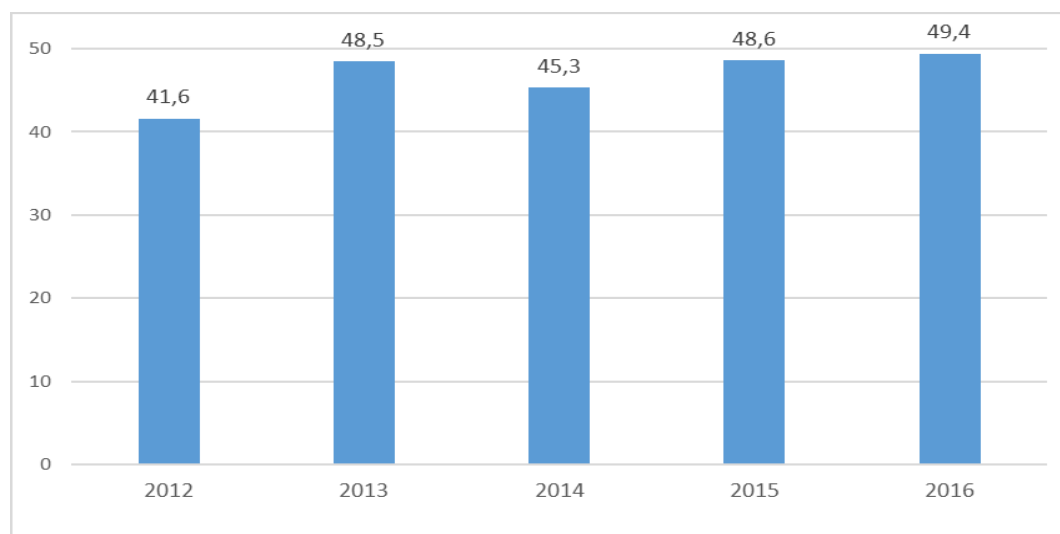


Рис. 2. Экспорт туристических услуг (в % к общему объему экспорта услуг)

Источник: Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

Как видно из данных графиков и таблиц международные потоки экспорта и импорта туристических услуг имеют устойчивую тенденцию к увеличению. Поступления от экспорта и импорта туристических услуг также делятся на поступления из стран СНГ и из стран вне СНГ. В 2016 году поступления экспорт из стран СНГ составили 362,9 миллионов долларов США, а из стран вне СНГ – 52,7 миллионов долларов США, импорт из стран СНГ составили 319,1 миллионов долларов США, а из стран вне СНГ – 117,9 миллионов долларов США. Динамика поступления доходов, как из стран СНГ, так и из стран вне СНГ имеет положительную тенденцию.

Таблица 3 - Международные туристические потоки. Экспорт и импорт туристических услуг (поездки) (млн.долл. США)

	Годы						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Экспорт в том числе:	147,8	347,1	410,8	513,9	408,1	410,1	415,6
страны СНГ	111,5	295,9	360,3	449,4	351,3	353,7	362,9
страны вне СНГ	36,3	51,2	50,5	64,5	56,8	56,4	52,7
Импорт в том числе:	136,9	233,4	333,4	338,6	377,3	304,8	319,1
страны СНГ	95,0	169,0	226,1	233,4	283,1	304,8	319,1
страны вне СНГ	41,9	64,4	107,3	105,2	94,2	89,5	117,9

Источник: Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

Одним из важнейших характеристик туристической деятельности является численность иностранных граждан, посетивших Кыргызскую Республику. Согласно статистическим данным, представленным в таблице 4, число прибытий за семь лет возросло почти в 3 раза, и достигло 2930,2 человек.

Таблица 4. Численность иностранных граждан, посетивших Кыргызскую Республику, по странам(тыс. человек)

	Годы						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Всего	854,9	2277,5	2406,0	3076,0	2849,4	3050,6	2930,2
из них по странам:							
Казахстан	541,7	865,0	1675,6	2156,0	1998,5	1989,2	1787,1
Китай	18,4	25,3	24,1	30,1	29,9	35,8	36,6
Россия	134,4	1020,6	364,6	448,9	447,7	528,7	431,0
США	7,0	15,8	16,7	20,2	14,3	19,2	13,9
Таджикистан	68,3	50,9	72,1	114,1	79,3	117,6	169,5
Турция	8,1	15,7	18,4	25,4	33,0	36,1	36,8
Узбекистан	20,1	212,2	158,6	190,5	125,9	60,9	150,7

Источник: Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

По данным Пограничной службы Кыргызской Республики, в 2016г. численность иностранных граждан, пересекших границу Кыргызской Республики, составила 2,9 млн. человек. Основной поток иностранных туристов приходится на прибытие из Казахстана, России, Украины, Таджикистана, Узбекистана, Китая, Турции, США, Германии, и Индии.

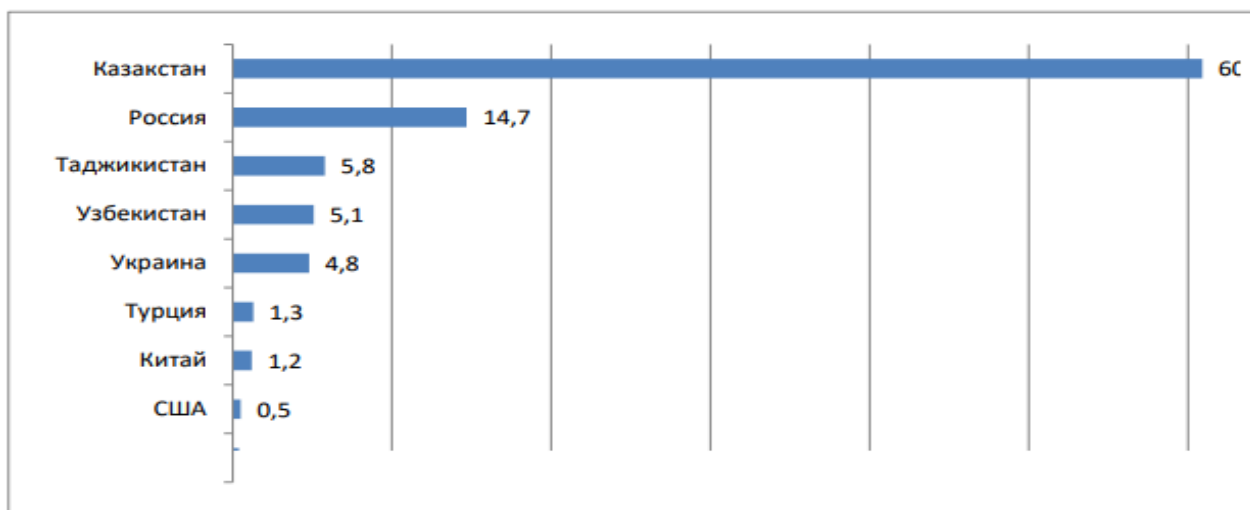
Число отдохнувших туристов за истекший год составило 1273,2 тыс. человек, в том числе в организованном секторе туризма – 627,6 тыс. человек, в неорганизованном – 645,6 тыс. человек. При этом, если доля туристов отдохнувших в организованном секторе в общем числе туристов снизилась с 59,3 процента в 2012г., до 49,3 процента - в 2016г., то доля отдохнувших в неорганизованном секторе за этот период, напротив, увеличилась с 40,7 процента до 50,7 процента. Доля граждан Кыргызстана в общем числе туристов, отдохнувших в организованном секторе, составила более 80 процентов (более 496 тыс. человек).

По оценочным данным, в 2014 г. численность иностранных граждан, посетивших Кыргызскую Республику, составила 3,1 млн. человек, что больше уровня 2010г. в 2,2 раза. Из стран СНГ в республику прибыло 2,9 млн. человек (95,1 процента от общего числа иностранных туристов) и из стран вне СНГ - 152,8 тыс. человек (4,9 процента). Основной поток иностранных туристов отмечался из Казахстана, России, Узбекистана, Таджикистана, Китая, Германии, Турции и США¹.

¹ Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

Рис 3.

Численность иностранных граждан, пересекших границу Кыргызской Республики, по странам¹ в 2016г.
(в процентах)



Источник: Туризм в Кыргызстане 2012-2016. Стат. сборник. – Бишкек, 2017

Нами даны рекомендации по выбору метода прогнозирования выручки от продаж услуг организаций туризма с учетом сезонной составляющей. Анализ факторов, влияющих на развитие организаций туризма, показал, что сезонность является определяющим фактором, оказывая существенное влияние на их деятельность. Общим для всех организаций туризма является цикл с краткосрочными колебаниями и периодом в 1 год или меньше.

Предприятия, участвующие в формировании турпакета, образуют инфраструктуру туризма. При этом в целом по Кыргызстану 2010-2016 годы туристический пакет услуг по туризму с 8241,5 тыс. сома (2010 г.) вырос на 21458,1 тыс. сомов (2017 г.), а в доле ВВП приходится в 2010 г. - 3,7%, в 2016 г.- 4,7%. Этот показатель сравнительно очень низкий, так как учитывая горный характер республики, природные достопримечательности Кыргызстана, историко-архитектурные памятники, расположение на Великом Шёлковом пути, значительный туристическо-рекреационный потенциал, можно увеличить данный показатель на 20-25% в доле ВВП.

В условиях рыночных преобразований экономики Кыргызской Республики особую актуальность приобретает изучение вопросов организации бухгалтерского учета и анализа деятельности сферы услуг. К числу наиболее актуальных проблем в республике относятся проблемы организации туристических услуг. Природные условия и геополитическое положение республики определяют перспективы развития этой отрасли.

Услуги это результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственной деятельности исполнителя по удовлетворению потребности потребителя. Следовательно, понятие «услуга» имеет универсальное значение и не зависит от видов и направления деятельности туристических и туристических предприятий.

Главными характеристиками туристических услуг являются:

1) Неотделимость, что предполагает осуществление производства и потреблений услуги одновременно. Услуга оказывается на территории производителя (гостиницы), а не потребителя (гостя, туриста). Персонал гостиницы, производящий услуги, имеет непосредственный контакт с потребителем и потребитель рассматривает его как неотъемлемую часть самой услуги;

2) невозможность хранения (накопления) оказанной услуги. Производство услуги зафиксировано во времени и пространстве: если услуга (туристический продукт) не реализована в определенный день, то финансовые результаты деятельности гостиницы будут

меньше;

3) неосвязаемость. Услуги нельзя измерить, оценить до того, как они будут представлены;

4) Сезонность колебания спроса. Спрос на услуги гостиницы возрастает летом и падает в зимний период, поскольку большинство туристов отдыхает в летние месяцы;

5) взаимозависимость. На объем реализации туристического продукта оказывают влияние: политические и социально-экономические условия в стране, маркетинговые решения, принятые туроператорами, тур агентами и непосредственно гостиницей, объемы привлечения гостей (туристов), уровень транспортного обслуживания.

Спрос на туристический продукт может колебаться каждый день, неделю или сезон.

Организационно-правовая форма предприятия туристического комплекса определяется Гражданским кодексом КР, согласно которому предприятия могут быть созданы в форме хозяйственных товариществ и обществ различных видов и унитарных предприятий².

С переходом на Международные стандарты финансовой отчетности правильная организация и ведения бухгалтерского учета и отчетности во многом зависит от правильности составления учетной политики на предприятиях.

В экономической литературе приводятся разнообразные определения: “Учетная политика предприятия представляет собой совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета на предприятии в условиях действующей нормативной базы на данный момент времени”; “... совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных предприятием в качестве соответствующих условий хозяйствования”; “... это совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, объявляемая предприятием исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности”³.

Учетная политика предприятия, как совокупность правил реализации метода бухгалтерского учета, должна обеспечивать максимальный эффект от ведения учета. При этом понимается своевременное формирование финансовой и управленческой информации, ее достоверность, объективность, доступность и полезность для управленческих решений и широкого круга пользователей. И поскольку эффективность решения управленческих проблем предприятия зависит от решения указанной функции бухгалтерского учета, то целью данной работы является также показать основные организационные аспекты бухгалтерского учета и технические принципы их реализации.

Учетная политика предприятия формируется на основе совокупности основополагающих принципов и правил, выбор для использования которых требует системного подхода с целью максимальной оптимизации.

Поэтому следует при выборе учетной политики учитывать влияющие факторы:

- форму собственности и организационно-правовой статус предприятия (государственное, частное, акционерное общество, товарищество и т.д.);
- отраслевую принадлежность и вид деятельности (промышленность, строительство, торговля, сельское хозяйство, туризм и т.д.);
- организационную структуру управления и наличие структурных подразделений; размеры (масштабы деятельности, объема продаж, численность персонала и др.);
- текущие и долгосрочные цели предпринимательства (привлечение дополнительных финансовых ресурсов, укрепление конкурентных позиций на рынке, осуществление

² Гражданский кодекс Кыргызской Республики. – Б., 2006 г.

³ Г.В. Амосова Управленческий учет – 1: Учебное пособие. -Бишкек, 2012 г.

инвестиционных программ, повышение котировок акций и др.);

- особенности деятельности – производственной (технологическая структура, потребляемые ресурсы), коммерческой (организация снабжения и сбыта, системы и формы расчетов, взаимоотношения с покупателями), финансовой (взаимоотношения с банками и другими финансовыми институтами, налоговой системой), управленческой (структура, независимость от собственников, отчетность перед ними, уровень технического обеспечения, в том числе компьютерной техникой);

- кадровое обеспечение – уровень квалификации персонала (опыт, навыки, степень понимания стоящих перед ним задачи и проблем, способность их разрешать);

- хозяйственная ситуация – развитость инфраструктуры рынка, состояние хозяйственного, налогового, бухгалтерского законодательства, благоприятность инвестиционного климата и т.д.

При формировании системы бухгалтерского учета и отчетности каждая страна в той или иной степени опирается на законодательные акты. Влияние профессиональных организаций на создание системы бухгалтерского учета различно.

Вторая глава диссертационной работы **«Анализ и оценка туристических услуг, организационно-методические аспекты бухгалтерского учета и их соответствие МСФО»** посвящена проблемам развития туристических услуг в Южном регионе Кыргызстана и использования информационной технологии в системе управления компаниями и существующей практике учета на предприятиях туристической отрасли.

Важнейшим элементом трансформации отечественного учета является необходимость совершенствования информационной базы отдельных элементов учетной политики, как ведущего звена систематизации основополагающих принципов бухгалтерского учета.

За прошедшее время появилось ясное понимание, что учетная политика не должна ограничиваться только выбором методов оценки активов и обязательств в целях бухгалтерского и налогового учета. Возрастает роль управленческого учета как информационной базы внутрипроизводственного учета.

Учетная политика может быть составлена в едином системном документе на основе ее внутренних составляющих: финансовой учетной политики (ФУП), управленческой учетной политики (УУП) и налоговой учетной политики (НУП).

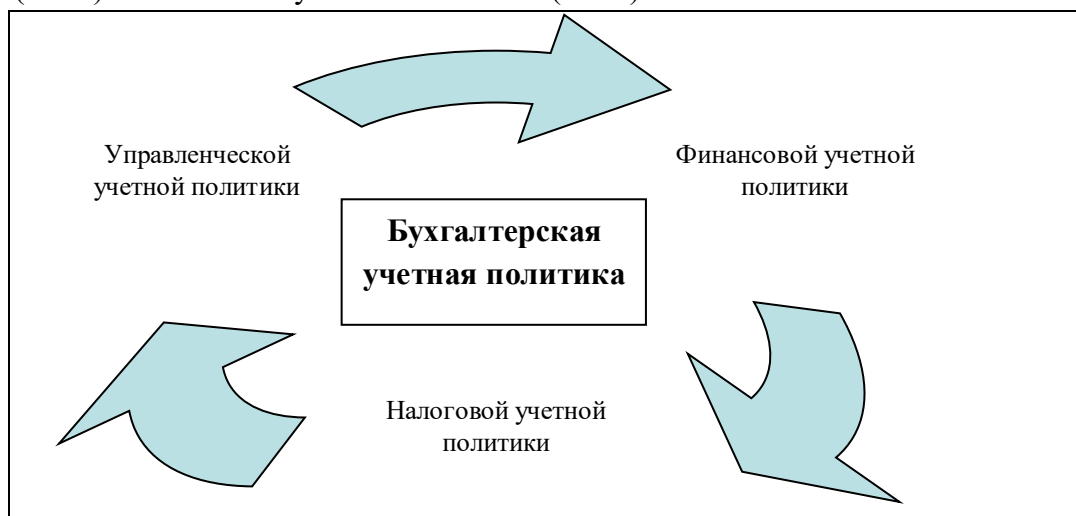


Схема 1. Взаимосвязь видов учетных политик

Используя основные подходы к формированию учетной политики, как методологической базы бухгалтерских научных знаний, можно расширить сферу действия

важнейших принципов учетной политики, применяя их по отраслевой принадлежности. Логическим подтверждением сказанного является требование МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» об использовании отраслевых правил учета. Научному исследованию была подвергнута информационная база учетной политики туроператора как ведущего звена в цепочке туристических отношений.

Используя систему регламентирующих бухгалтерский учет документов, как методологической базы учетной политики, смоделирована схема формирования *внутрифирменных стандартов* применительно к конкретной области научных знаний — учетной политики в туристической деятельности. Разработано два варианта методики составления внутрифирменных положений по бухгалтерскому учету в туризме.

Первый вариант основан на создании вертикальных связей систематизации учетной политики: финансовой, управленческой и налоговой. Отличительной характеристикой этого документа является его иерархическое построение.

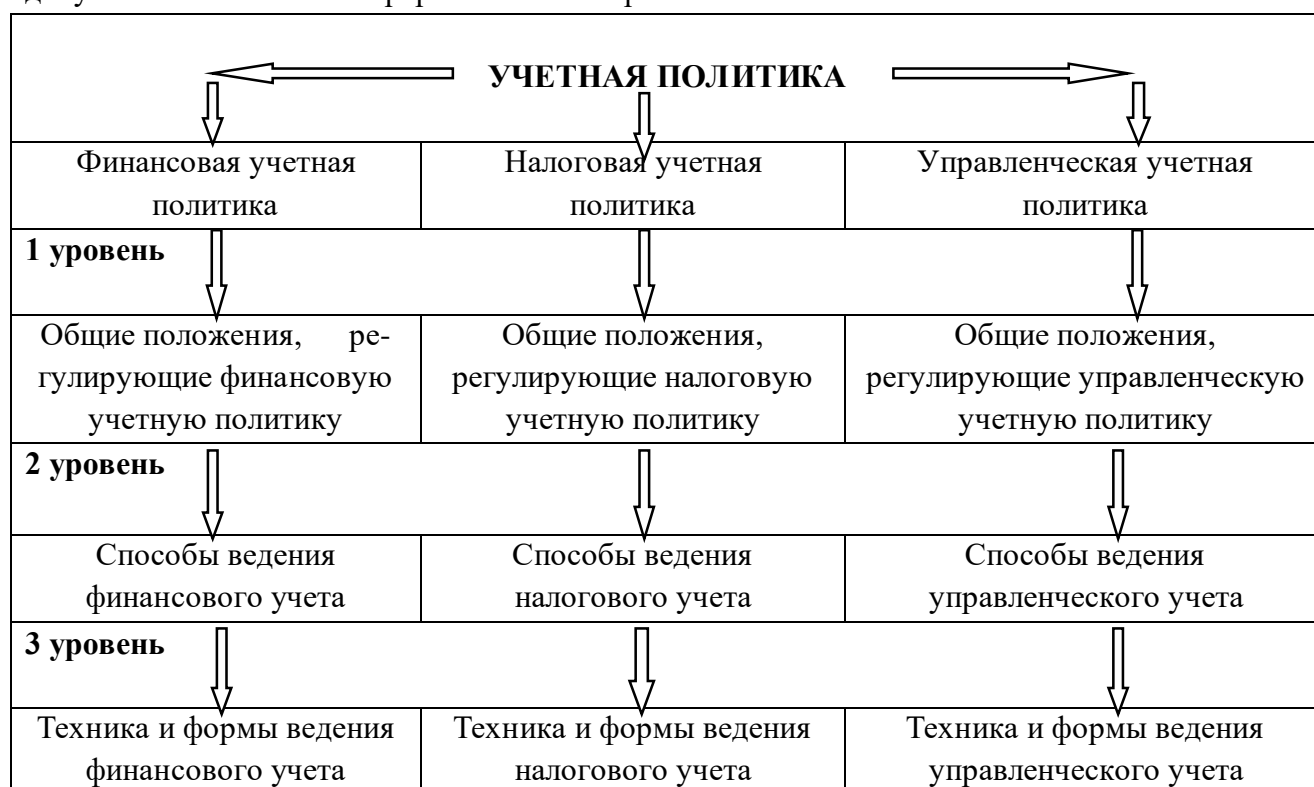


Схема 2. Первый вариант учетной политики: многоуровневая система ее формирования

Представленный вариант, с одной стороны, сужает информационную базу бухгалтерского учета, придавая рамочный характер главному внутрифирменному финансовому документу - учетной политике организации, а, с другой стороны, гармонизирует учетный процесс в едином информационном поле каким является учетная политика организации.

Организационные аспекты учетного процесса могут закрепляться не только в приказе по учетной политике, но и в других распорядительных документах, что позволяет своевременно вносить необходимые коррективы в этот процесс, делать его более приспособленным к часто меняющимся условиям хозяйственной деятельности организации при сохранении общего порядка. С этой целью разработан второй вариант учетной политики, который представляет собой создание единого внутрифирменного стандарта по ведению бухгалтерского учета в туризме.

Создание такого документа позволяет скоординировать систему формирования и регулирования учетных данных в едином информационном пространстве.

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА			
1 блок Общие положения по ведению бухгалтерского учета в туристической организации	2 блок Внутри- фирменный стандарт по ведению финансового учета	3 блок Внутри- фирменный стандарт по ведению налогового учёта	4 блок Внутри-фирменный стандарт по ведению управленческого учета

Схема 3. Второй вариант учетной политике: на основе единой информационной базы ведения учета

Каждый из представленных блоков является автономным документом, формирующим учетный процесс туристической организации. Как известно, переход бухгалтерского учета субъектов туристической отрасли Кыргызской Республике на МСФО предопределил необходимость значительных изменений в процессах формирования финансовой информации хозяйствующих субъектов, через укрупнение отдельных синтетических счетов, которые не отвечают структурному или методологическому направлению счетоводства. В этой связи в диссертации предложены и обоснованы соответствующие изменения в текущее счетоводство, определены специфические особенности ведения бухгалтерского учета по таким признакам как назначение, информационность, план счетов, система записей и степень восприятия.

На наш взгляд, применяемый в кыргызской практике учет нераспределенной прибыли не достаточно полно может отражать реальные процессы, происходящие на предприятиях туристической отрасли. По этой статье в отчетности не видно, какая часть нераспределенной прибыли получена в отчетном периоде, а какая часть – в прошлых периодах. Мы считаем, что наличие такой информации необходима для самой организации и для других заинтересованных лиц. Предприятия, получающие чистую прибыль в прошлых периодах, по разным причинам могут оказаться в отчетном году в убытках, или, наоборот, положительный результат последнего отчетного периода покрывает весь непокрытый убыток прошлых лет. Кроме того, название счета не соответствует содержанию. Также необходимо учитывать непредсказуемость результатов деятельности хозяйствующих субъектов, т.е. результат может оказаться положительным или отрицательным. Исходя из перечисленных недостатков в диссертационном исследовании предлагается переименовать счет 5300 «Нераспределенная прибыль» на «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а также открыть два субсчета к нему: 5310 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»; 5320 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Переход бухгалтерского учета в КР на МСФО предопределила необходимость значительных изменений в процессах формирования финансовой информации хозяйствующих субъектов туристической отрасли. Так, были укрупнены в один счет (3700 "Резервы") три структурные разновидности резервов, которые по экономической природе являются совершенно разными.

Рекомендованные Инструкцией субсчета и счет 3700 "Резервы":

3710 "Резерв на гарантийное обслуживание"

3720 "Резерв на оплату судебных исков"

3730 "Прочие резервы"

не отвечают структурному или методологическому направлению резервов.

В связи с этим предлагается распределение счета 3700 на следующие субсчета, которые соответствуют структурному назначению резервов:

а) 3710 "Уставные резервы"

Смысл введения субсчета под таким названием заключается в обозначении известных свойств актива, а именно – неликвидности актива в качестве дивиденда. Введение такого субсчета приобретает определенное значение в том случае, если сумме резервного фонда могут соответствовать неликвидные и обесценившиеся активы. В нынешних условиях хозяйствования такие ситуации встречаются часто. В этом случае хозяйствующий субъект безболезненно использует сумму уставного резерва для погашения облигаций.

б) резервы предстоящих расходов.

Инструкция к Плану счетов предполагает учет резервов предстоящих расходов в составе отсроченных доходов и для этой цели предусмотрен счет 4200 "Отсроченные доходы". Методологически такой порядок учета не соответствует предъявляемым требованиям первичного наблюдения и стоимостного измерения и противоречит экономической природе формирования и использования резервов предстоящих расходов. Однозначно они должны быть учтены в составе резервов счета 3700 на отдельном субсчете, пусть это будет 3720.

Использование отдельного субсчета способствует резервированию на основе специальных расчетов и смет, регистрацию сумм резерва в соответствующем учетном регистре, что способствует обоснованности, правильности образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически. Такой порядок учета способствует оперативной корректировке сумм резервов с помощью соответствующего учетного регистра.

в) оценочные резервы.

Как известно, МСФО предполагает использование различных стоимостных измерений, которые требуют определенных расчетов. Одним из конкретных проявлений данного требования в международной бухгалтерской практике является так называемый ассиметричный учет прибылей и убытков: прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположений о его возможности. Покрытие таких убытков требует образования оценочных резервов или можно называть это вид резервов по-другому. Для этой цели можно использовать субсчет 3730 "Оценочные резервы".

Оценочные резервы существенно повышают финансовую устойчивость хозяйственного субъекта, а значит, достоверность и качество финансовой отчетности. Это, в свою очередь, позволяет пользователям видеть не затратную, а реальную оценку активов предприятий туристической отрасли.

Впрочем, рекомендованные Инструкцией субсчета:

3710 "Резерв на гарантийное обслуживание"

3720 "Резерв на оплату судебных исков"

3730 "Прочие резервы"

практически не имеют под собой методологическую почву, поэтому их можно безболезненно объединить в один субсчет под названием, например, "Прочие резервы" и присвоить №3740.

Третья глава «**Организационно-методические вопросы аудита в туризме и основные направления его совершенствования в КР**» раскрывает возможности повышения полезности использования информационных потоков и их отражение в учете и отчетности в туризме. Сложности и изменения в экономике и хозяйственной деятельности

приводят к возникновению определенных проблем в области аудиторской деятельности, некоторыми из них, по мнению западных аудиторов, является следующее:

- в настоящее время деятельность аудитора представляет собой проверку первичной документации, правильности и полноты отражения хозяйственных операций в годовой отчетности предприятия. Как показывает опыт, наибольший интерес для предприятия вызывает возможность привлечения аудитора как компетентного партнера, консультанта по различным вопросам, а не как ревизора, проверяющего исключительно правильность отражения отдельных хозяйственных операций в годовой отчетности.

- несмотря на положительное аудиторское заключение, внешние пользователи не могут получить исчерпывающей информации о реальной жизнеспособности предприятия, т.к. заключение аудитора и его отчет имеют ретроспективный характер. Аудитор должен суметь своевременно распознать риски, угрожающие существованию предприятия и помочь предприятиям избежать банкротства.

Современные экономические условия требуют от аудиторов в первую очередь глубокого знания и понимания хозяйственной деятельности клиентов, а также сферы деятельности и присущих ей рисков; использования не только специальных экономических, но и отраслевых знаний; использования новых методов и информационных технологий при проведении проверки и др.

Логическим завершением аудита является обобщение и реализация его результатов. На этом этапе группируются, систематизируются выявленные недостатки, нарушения и злоупотребления; вырабатываются управленческие решения, реализация которых способствует устранению негативных факторов и предотвращению их впредь. Обобщение результатов документального контроля возможно в виде акта, заключения, докладной записки (и другой формы) в зависимости от субъекта, который его осуществляет. Однако содержание выводов каждой из этих форм должно иметь доказательную силу.

Поэтому, каждое положение документа, обобщающего результаты контроля важно обосновывать данными первичных источников, а также законодательных и нормативных актов. Для этого следует все незначительные нарушения и неточности фиксировать в течении выполнения контрольных действий в рабочих таблицах, на которые в обобщающем документе делать ссылки. Значительные недостатки целесообразно указывать в самом акте (заключении, записке и др.). доказательное значение обобщающего документа должно быть также обеспечено отсутствием в его тексте субъективных оценок действий должностных лиц со стороны контролирующих субъектов. Только в этом случае возможно принятие целесообразных и действенных управленческих решений, способствующих повышению эффективности работы предприятий туризма.

Исследование и использование прогнозирования в индустрии туризма позволило сделать выводы о том, что объемы мирового туризма растут, несмотря на политические и экономические кризисы в мире. Поэтому необходимо развивать данную сферу экономики, опираясь на составленные прогнозы, рассчитанные на основе статистических данных.

Итак, современные компьютерные программные продукты, методы и способы прогнозирования позволяют анализировать такую сложную отрасль экономики, как индустрию туризма: выявлять сезонные колебания по загрузке гостиниц и туризму в целом, раскрывать тенденции поведения временных рядов, состоящих из четырех компонентов :цикла, тренда, сезонных колебаний и случайности; составлять прогнозы на долгосрочный или краткосрочный период. Это способствует управлению данным сектором экономики, как на уровне отдельных предприятий, так и на государственном уровне.

В связи с неопределенностью рыночных условий и нестабильной экономикой необходимо регулярно проводить исследования и строить прогнозы динамики развития индустрии туризма в Южном регионе КР.

Вклад туризма в повышение заработной платы, рост доходов населения и сокращение бедности показывает каково влияние туризма на социальное развитие республики.

Среднемесячная заработная плата работника сферы туризма по данным Национального Статистического Комитета КР составляет 6972 сом (таблица 4). В 2008 году она составляла 2249 сомов, то есть за семь лет заработная плата выросла более чем в 3 раза.

В данной работе проиллюстрируем процесс разработки прогнозных расчетов на основе временного ряда (тренда) с учетом различных гипотез.

Таблица 4

Годы	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Среднемесячная зарплата работников сферы туризма(в сомах)	2249	2550	2773	3563	4411	5208	5514	6972

На основе таблицы 4 определяем форму связи результативного показателя (y) через временной ряд (t) и осуществляем прогнозные расчеты. По данным таблицы с помощью пакетов прикладных математических систем типа Mapleилюфисного приложенияMicrosoftExcelпостроим график и линию тренда функциональной зависимости между y и t :

Как видно из таблицы 4, что математическая форма тренда может быть представлена в линейной форме:

$$y = a_0 + a_1 t. (3.10)$$

Для определения параметров a_0 и a_1 воспользуемся методом наименьших квадратов. Построим функцию F так, чтобы удовлетворялось следующее условие:

$$F = \sum_{i=1}^n (y_i - a_0 - a_1 t_i)^2 \rightarrow \min (3.11)$$

В функции F считаем a_0 и a_1 – переменными. Возьмем частные производные по этим переменным и приравниваем их к нулю, т.е.

$$\begin{cases} \frac{\partial F}{\partial a_0} = -2 \sum_{i=1}^n (y_i - a_0 - a_1 t_i) = 0, \\ \frac{\partial F}{\partial a_1} = -2 \sum_{i=1}^n (y_i - a_0 - a_1 t_i) t_i = 0 \end{cases} (3.12)$$

После некоторых преобразований из (3.12) получим систему уравнений:

$$\begin{cases} \sum_{i=1}^n y_i = n a_0 + a_1 \sum_{i=1}^n t_i \\ \sum_{i=1}^n y_i t_i = a_0 \sum_{i=1}^n t_i + a_1 \sum_{i=1}^n t_i^2 \end{cases} (3.13)$$

Для решения системы (3.13) необходимо определить соответствующие «суммы» через следующую таблицу:

Таблица 5

y	t	yt	t ²
2249	1	2249	1
2550	2	5100	4
2773	3	8319	9
3563	4	14252	16
4411	5	22055	25
5208	6	31248	36
5514	7	38598	49
6972	8	55776	64
$\sum y = 33240$	$\sum t = 36$	$\sum yt = 177597$	$\sum t^2 = 204$

Подставляя эти “суммы” в (3.13) получим систему линейных уравнений относительно a_0 и a_1 :

$$\begin{cases} 8a_0 + 36a_1 = 33240 \\ 36a_0 + 204a_1 = 177597 \end{cases} \quad (3.14)$$

Решением системы (3.14) будет $a_1 = 667,0714$, $a_0 = 1153,197$.

Таким образом, решение системы уравнений (3.14) определяет линейную трендовую модель:

$$y = 1153,197 + 667,0714t \quad (3.15)$$

Для оценки адекватности уравнения регрессии (3.15) дополнительно определим следующие величины:

$$\begin{aligned} \bar{t} &= \frac{\sum_{i=1}^n t_i}{n} = \frac{36}{8} = 4,5 \\ y_{\text{факт}} &= \frac{\sum_{i=1}^n y_i}{n} = \frac{33240}{8} = 4155, \\ y_{\text{расчет}} &= 1153,197 + 667,0714 \cdot 4,5 = 4155,018, \\ y_{\text{факт}} - y_{\text{расчет}} &= 0,018. \end{aligned}$$

Последняя разность показывает, что можно приблизительно считать $y_p \approx y_\phi$. Это свидетельствует о том, что уравнение (3.15) можно использовать для практических прогнозных расчетов.

Ошибки аппроксимации уравнения регрессии (3.15) определим с помощью формулы

$$E_n = \frac{1}{n} \sum \frac{|y_\phi - y_p|}{y_\phi} \cdot 100\% \quad (3.16)$$

Для расчета ошибки аппроксимации дополнительно нужны данные следующей таблицы:

Таблица 6.

	y_{ϕ}	y_p	$ y_{\phi} - y_p / y_{\phi}$
2008	2249	1820,268	0,190632
2009	2550	2487,34	0,024573
2010	2773	3154,411	0,137545
2011	3563	3821,483	0,072546
2012	4411	4488,554	0,017582
2013	5208	5155,625	0,010057
2014	5514	5822,697	0,055984
2015	6972	6489,768	0,069167

На основании (3.16) имеем ошибку аппроксимации в виде:

$$E_n = \frac{1}{8} 0,072260664 \cdot 100\% \approx 7,23\% .$$

Значит, ошибка аппроксимации равна 7,23%. Эта величина свидетельствует о том, что такую ошибку можно использовать при прогнозировании результативного показателя.

В теории доказано, что если ошибка аппроксимации отклоняется от 0% до 10%, то их можно применять на практике прогнозных расчетов.

Теперь можно определить прогнозные значения результативного показателя – среднемесячной заработной платы работников сферы туризма на период 2016-2018 гг. Согласно выражения (3.15) имеем:

$$y_{9(2018)}=7156,84; y_{10(2019)}=7823,91; y_{11(2020)}=8490,98 \text{ и т.д.}$$

Таким образом, результативный показатель среднемесячной заработной платы работников сферы туризма на период 2016-2018 гг. может изменяться в таких интервалах и по сравнению с показателем 2008 года можно предположить, что среднемесячная зарплата работников к 2018 году увеличится почти в четыре раза. Это свидетельствует о том, что повысится рост доходов некоторой части населения и показывает положительное влияние туризма на социальное развитие Кыргызской Республики.

Одним из существенных факторов развития занятости в туристической отрасли является решение проблем занятости в экономических субъектах занимающих туристической деятельностью, а также занятости в индивидуальном предпринимательстве в туризме.

Численность занятых и объем внутреннего малого продукта туристической отрасли в разрезе субъектов малого, среднего, индивидуального предпринимательства и предприятий туризма государственной собственности представим в следующей таблице:

Таблица 7.

	2011	2012	2013	2014	2015
Количество субъектов					
малые предприятия	8424	9002	11103	11374	11338
средние предприятия	843	850	885	847	825
индивидуальные предприниматели	179613	193425	204246	222700	244950
Государственные предприятия туризма	313	323	321	318	331
Численность занятых, тыс. человек	267,5	284,2	301,0	315,6	333,8
малые предприятия	44,8	47,8	52,9	51,8	50,2
средние предприятия	43,1	43,0	43,9	41,1	38,6
индивидуальные предприниматели	179,6	193,4	204,2	222,7	245,0
Объем валовой добавленной стоимости, млн. сомов	51505,0	60433,4	85318,6	85634,6	85586,6
малые предприятия	6649,5	8656,1	13330,8	17063,8	16985,7
средние предприятия	5387,3	7238,3	11070,3	9815,2	10206,3
индивидуальные предприниматели	20229,7	24141,4	32806,3	37711,1	36072,6

Из таблицы видно, что удельный вес занятых в экономике в 2011 г. составил 12,8%, а в 2015 г. – 14,8%, т.е. повысился на 2%.

Если удельный вес малых и средних предприятий в 2011 г. составил 2,1%, то в 2015 г. удельный вес малых предприятий – 2,2%, а средних – 1,7%. Если в 2011 г. удельный вес индивидуального предпринимательства составил 8,6%, то в 2015 г. он был равен 10,9%. Отсюда видно, что удельный вес занятых индивидуальным предпринимательством повысился на 2,3%.

Объем внутренней валовой продукции малых предприятий в 2015 г. по сравнению с 2011 г. увеличился на 255,4%, а средних предприятий – на 189,4%, индивидуального предпринимательства – на 178,3%.

Необходимо отметить, что за 2011-2015 гг. в среднем доля ВВП, произведенной субъектами малого, среднего и индивидуального предпринимательства, составила более 40% ВВП. В 2015 г. объем ВВП данной отрасли составил 85586,6 млн. сомов, а это составляет 40,3% ВВП.

Согласно данным таблицы 3.8 можно отметить, что численность занятых в сфере предпринимательства составляет 333,8 тыс. человек, т.е. в 2015 г. по сравнению с 2011 г. возросла на 24,7%.

Одним из существенных факторов развития малых, средних и индивидуальных предприятий является объем прямых иностранных инвестиций. В 2015 г. объем поступлений прямых иностранных инвестиций в малые предприятия составил 132,9 млн. долларов, а это по сравнению с 2014 г. меньше на 15,1%, а по сравнению с 2013 г. меньше на 27,6%.

В 2015 г. по сравнению с 2014 г. объемы поступивших прямых иностранных инвестиций в средние предприятия сократились на 64,3%, а по сравнению с 2013 г. – на 79,8%, это составило 29,3 млн. долларов.

Справедливости ради следует отметить, что такое снижение объемов привлеченных иностранных инвестиций в малое, среднее и индивидуальное предпринимательство наблюдается почти по всем видам экономической деятельности, за исключением малых предприятий, занимающихся геологоразведкой, средних предприятий, занимающихся торговлей, ремонтом автомашин, бытовых изделий и предметов личного пользования.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

В диссертационной работе раскрыты вопросы организации учета и аудита в туризме с учетом отраслевой специфики. Бухгалтерский учет в туристических фирмах организуется в соответствии с действующим законодательством о бухгалтерском учете, стандартами, положениями и инструкциями, и при этом, автором рассмотрены возможности совершенствования учета в хозяйствующих субъектах туризма.

Исследование показало, что бухгалтерский управленческий учет по своему характеру и содержанию призван служить интересам предприятия и всячески содействовать эффективным методам управления предприятия. Это учет, направленный на службу аппарата управления, и имеет ряд особенностей:

- во-первых, управленческий учет не может абстрагироваться от техники, технологии, и от отраслевых особенностей туризма, изучения и анализа спроса и предложения на рынке, приемов экономической статистики, развития социальной сферы и т.д.;

- во-вторых, особенности и критерии управленческого учета заключаются в его пригодности. Если информация, полученная посредством управленческого учета, является пригодной, то управленческий учет считается полезным. Поэтому в системе управленческого учета большой упор делается на логику и опыт. Основываясь на них, работники бухгалтерских служб осуществляют эффективный хозяйственный учет и контроль в интересах самого предприятия;

- в-третьих, управленческий учет призван служить интересам трудового коллектива. Преимущество управленческого учета перед производственным учетом заключается в том, что он находит свое применение на практике.

Одним из главных недостатков производственного учета перед управленческим учетом является то, что ответственность за все виды производственных ресурсов на всех без исключения этапах кругооборота средств: в процессе производства или обращения не была закреплена за кем-либо персонально. В развитых странах организация такого вида учета, т.е. учета по сферам деятельности поставлена на должном уровне. При организации учета здесь тенденция сводится к тому, что чем ближе бухгалтер к основной деятельности, тем аналитичнее и информация.

Если обобщить высказывания современных авторов о содержании, целях и задачах управленческого учета, то их можно свести к следующим тезисам:

- а) планирование и учет производственных затрат;
- б) калькулирование себестоимости продукции;
- в) контроль и анализ расходов по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, отклонений от норм и смет расходов и т.д.;
- г) управленческий учет создается для управления конкретными хозяйствующими субъектами.

В организации управленческого учета детальный аналитический учет может быть организован как бухгалтерскими, так и оперативными методами. В связи с этим отдельные авторы указывают на имеющее место нарушение связи между синтетическим и аналитическим бухгалтерским учетом. Отсутствие сверки показателей между ними ведет к утрате контроля правильности записей в аналитическом учете. Мы не согласны с таким мнением, так как аналитический учет, осуществляемый в управленческом учете бухгалтерскими методами, даже при простой записи на счетах позволяет сверять сальдо и обороты по синтетическому счету суммой соответствующих показателей по всему массиву аналитических счетов. Нарушения принципа увязки показателей аналитического и синтетического учета не возникают.

Управленческий учет в туризме необходимо строить на основе индивидуального плана счетов управленческого учета. Вопрос о создании такого плана счетов необходимо решить централизованно.

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

Изучение существующей практики бухгалтерского учета позволило критически оценить порядок учета операций по их состоянию и движению, обосновать использование предлагаемых счетов: 3710 "Уставные резервы" 3720 «Резервы предстоящих расходов», 3730 "Оценочные резервы", 3740 «Прочие резервы», а также специализированный план субсчетов 5310 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»; 5320 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» для формирования информации о конечном финансовом результате деятельности предприятий туристической отрасли, систематизировать по каждому элементу синтетические счета.

Потребность в организационно-методических разработках аудита предприятий туризма обусловила необходимость выявления целевых, информационных и организационных аспектов аудирования. Избранный нами методический подход предполагает разработку предмета аудита, включающего объекты, элементы и контрольные точки аудита туристических организаций. При этом объекты аудита представляют собой составляющие-

активы и источники формирования активов, учитываемые на отдельных счетах бухгалтерского учета и показываемые в "Бухгалтерском балансе", то есть являющиеся одновременно объектами бухгалтерского учета.

Определение элементов и контрольных точек аудита производится в разрезе выявленных нами объектов. В основу их разработки положен действующий порядок образования (расчета) и использования названных объектов, по каждому из которых количество элементов контрольных точек будет зависеть от цели и направления аудита. Количество контрольных точек не ограничено и находится в зависимости от степени детализации элементов.

Аудиторская проверка нередко представляется в виде определенной последовательности этапов, каждый из которых предполагает совокупность совершаемых аудитором действий, связанных с изучением представленной ему информации, сопоставлением сведений, содержащихся в различных информационных источниках и важна ее точность, надежность и своевременность. Под информацией, по его мнению, следует понимать сведения, которые несут в себе определенное смысловое содержание и имеют отношение к проверяемому объекту.

В этой связи, в диссертационной работе предпринята попытка определить сеть контроля предприятий туризма, а также конкретизировать ее в зависимости от экономических интересов возможных субъектов контроля; проанализировать и систематизировать задачи документального контроля каждого элемента объекта бухгалтерского учета, разработанные видными учеными и практиками. Считаем также важным не только рассмотреть состав информационной базы, но и определить роль каждого ее элемента в осуществлении аудита туристических предприятий; выработать рекомендации по совершенствованию в целях повышения их контрольных возможностей за состоянием и движением средств предприятий туризма.

Подводя итоги проведенного в диссертации исследования, следует выделить наиболее важные его результаты: сформулирована цель документального контроля предприятий туризма и определена целевая направленность осуществления контроля для туристических предприятий; сформулированы задачи контроля каждого элемента актива и пассива и указаны необходимые источники информации для их эффективного решения. Разработанные нами целевой и информационный аспекты методики контроля, по нашему мнению, 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 аудирования.

Исследования направленные на разработку моделирования в системе бухгалтерского управленческого учета затрат на производство показали, что экономическое прогнозирование организации бухгалтерского учета должно иметь комплексный характер и охватывать все аспекты деятельности предприятия туристической отрасли. Вместе с тем оно должно быть связано и с другими, относительно самостоятельными сферами прогнозирования – приобретение, заготовление, реализация, формирование капитала и т.д. Каждое из названных направлений бухгалтерского учета имеет самостоятельное значение, которое должно быть учтено при их моделировании. В практике разработки моделирования организации бухгалтерского учета можно использовать следующие методы прогнозирования: экстраполяция, экспертные оценки, моделирование.

Моделирование или математическая модель, претендующая на роль эффективного инструмента при изучении организации бухгалтерского учета (бухгалтерская модель), должна соответствовать специфическим особенностям ведения бухгалтерского учета по таким признакам как назначение, информационность, план счетов, система записей и степень восприятия, при этом чрезмерная сложность математического аппарата, необходимость использования современных автоматизированных систем ведения бухгалтерского учета, чрезмерные требования налоговой службы к ведению бухучета, а также требования МСФО часто затрудняют широкое применение в бухгалтерском деле. Недостатком данного метода

является не учет возможностей неформализованного качественного анализа объекта прогноза.

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ РАБОТ

1. Алишева, П.К. Факторы, способствующие внедрению Международных стандартов аудита в КР[Текст] // П.К.Алишева, М.Ж. Абдиев// Материалы научно-практической конференции. – Вестник филиала РГСУ. - №10/2012.- ISSN 1694-5727.
2. Алишева, П.К. Факторы, влияющие на развитие туризма Южного региона Кыргызской Республики [Текст] // П.К. Алишева//Международный теоретический и научно-практический журнал «Известия Иссык-Кульского форума БАЦА». – Б., 2016.– buhforum.org. ISSN 1694-7347.
3. Алишева, П.К. Анализ финансового состояния предпринимательской деятельности в сфере туризма Ошской области Кыргызской Республики[Текст]// П.К. Алишева, С.Ж. Артыкбаева //Международный научный журнал «Молодой ученый». – РФ, Москва (РИНЦ), (№2 (106), январь, 2016 г. - ISSN 2072-0297.
4. Алишева, П.К.Инвестиционная привлекательность туризма в Южного региона Кыргызской Республики[Текст] // П.К. Алишева//Международный теоретический и научно-практический журнал «Известия Иссык-Кульского форума БАЦА». –Б., 2015. - № 3 (10).- buhforum.org.ISSN 1694-7347.
5. Алишева, П.К. Особенности управления и конкурентоспособности туристической деятельности в условиях рыночной экономики Кыргызской Республики[Текст] // П.К. Алишева, С.Т. Умаров, Н. Дадабаев // Республиканский научно-теоретический журнал «Известия вузов». – Б., 2014. -№ 10. - ISSN 1026-9045.

6. Алишева, П.К. Использование финансовых инструментов в оценке деятельности коммерческих предприятий[Текст] // П.К. Алишева, Р.А.Узенбаев, В.Ю. Шинкоренко //Международный теоретический и научно-практический журнал «Известия Иссык-Кульского форума БАЦА». - Б., 2014. - №2(5), часть 1.– buhforum.org.ISSN 1694-7347.
7. Алишева, П.К.Бухгалтерский учет в Кыргызской Республик: состояние и перспективы развития [Текст] //П.К.Алишева, А.А.Мамасыдыков.Международный теоретический и научно-практический журнал «Известия Иссык-Кульского форума БАЦА».- Б.,2017. - №1(16)- buhforum. org. ISSN 1694-7347.
8. Алишева, П.К. Проблемы внедрения отдела контроллинга в современных бизнес-компаниях Кыргызстана[Текст] // П.К.Алишева, Р.А.Узенбаев, Т.Ж.Макамбаев, К.А.Мамашев Международный теоретический и научно-практический журнал «Известия Иссык-Кульского форума БАЦА». - Б.,2017. - №3 (18) – buhforum.org.ISSN 1694-7347
9. Алишева, П.К. Формирование и развитие туристического кластера в КР [Текст] // П.К. Алишева, А.А. Мамасыдыков //Турецкий Всемирный конгресс социальных наук. – Стамбул, 2013. - ISSN 1694-5034.
10. Алишева, П.К. Глобальные проблемы мирового финансового-экономического кризиса[Текст] //П.К. Алишева, А.А.Кутманбекова //Международная научно-теоретическая и практическая конференция КГНУ – Б., 2013.- ISBN 9967-21533X.
11. Алишева, П.К. Современное состояние туризма в Кыргызской Республике[Текст] //П.К. Алишева //«Вестник КЭУ». – Б.,2013. - Часть 2.-ISSN 1694-5778.
12. Алишева, П.К. Социальная защита сельского населения в условиях рыночной экономики[Текст] //П.К. Алишева, С.У. Астанова //Научно-практический журнал «Наука, образование и техника» (НОТ)КУУ. –Б., 2012. -3-4 выпуск. - ISSN 1694-5220.
13. Алишева, П.К.Оптимизация организации учета в туристических фирмах// П.К. Алишева, Н. Дадабаев// Известия ОшТУ. Научно-практическая конференция. – Ош, 2014. – №2. - ISSN 1694-660X.

Алишева Перизат Култаевнанын “Кыргыз Республикасынын түштүк регионундагы туристтик ишмердүүлүктүн бухгалтердик эсеби менен аудитин уюштуруунун жана өнүктүрүүнүн теориялык аспектилери” деген темада 08.00.12. – Бухгалтердик эсеп, статистика адистиги боюнча экономика илимдеринин кандидаты окумуштуулук даражасын изденип алуу үчүн даярдалган диссертациялык ишинин

РЕЗЮМЕСИ

Негизги сөздөр: туристтик тармак, туристтик кызматтар, туристтик продуктулар, туроператорлор, эсеп цикли, башкаруу эсеби, туристтик кызматтардын жана продуктулардын өздүк наркын калькуляциялоо, чыгымдардын эсеби, чыгымдарды бөлүштүрүү

Изилдөө объектиси болуп Кыргыз Республикасынын түштүк регионундагы туристтик фирмалардын эсеп жана отчеттуулук системасы эсептелет. Диссертациялык иште аларда бухгалтердик отчеттуулукту туура калыптандыруунун жана аны экономикалык анализде колдонуунун усулдук негиздери изилденди.

Изилдөө предмети болуп туризм ишканаларында эсеп менен аудитти уюштуруунун теориялык жана уюштуруучулук-усулдук маселелеринин жыйындысы саналат.

Изилдөөнүн усулу. Изилдөөнүн жүрүшүндө колдонулган жалпы илимий жана атайын усулдар: салыштырмалуу системалуу талдоо жүргүзүү, экономикалык-математикалык усулдар, маалыматты иштеп чыгуунун статистикалык усулдары, моделдештирүү, жалпылоо ж.б.

Изилдөөнүн илимий жаңылыгы туристтик тармакта эсеп жүргүзүүнүн өзгөчөлүктөрү аныкталды; Кыргыз Республикасынын түштүк регионунун туристтик ишканаларынын мисалында бухгалтердик эсепти жүргүзүүнүн жана өнүктүрүүнүн көйгөйлүү маселелери аныкталып, аларды чечүү жолдору сунушталды; турпродуктулар боюнча чыгымдардын эсебин жүргүзүү методикасы иштелип чыкты, туризм ишканаларында өздүк нарктын калькуляциясын ФОЭАСна ылайык өркүндөтүү багытында иш-чаралар сунуш кылынды; туризм ишканаларында аудитти жана анализди уюштуруунун уюштуруучулук-усулдук негиздери изилденди; эсепти оптималдаштыруунун негизги багыттары аныкталды жана башкаруу чечимдерин кабыл алуу үчүн бухгалтердик эсеп системасын пайдалануунун инструментарийи иштелип чыкты.

Иштин илимий жана практикалык мааниси. Алынган илимий натыйжалар туристтик тармакта эсеп системасын уюштуруунун теориялык, методологиялык жана практикалык негиздерин калыптандырууга шарт түзөт.

Колдонуу чөйрөсү: Диссертациялык иштин негизги жоболору жана практикалык чечимдери Кыргыз Республикасынын чакан жана орто бизнес ишканаларында, ошондой эле жогорку окуу жайларында «Финансылык эсеп», «Финансылык анализ», «ЧЖОБ үчүн ФОЭАС» жана «Финансылык отчеттуулук» дисциплиналарын окутууда колдонулду.

РЕЗЮМЕ

диссертации Алишевой Перизат Култаевны на тему: «Теоретические аспекты организации и развития бухгалтерского учета и аудита в туристической деятельности Южного региона Кыргызской Республики», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12– Бухгалтерский учет, статистика

Ключевые слова: туристическая отрасль, туристические услуги, туристические продукты, туроператоры, управленческий учет, учетный цикл, калькулирование себестоимости турпродуктов и услуг, учет затрат по турпродуктам, распределение затрат

Объектом исследования является система учета и отчетности туристических фирм Южного региона Кыргызской Республики, на примере которых проводилась апробация предложенных в диссертации организационно-методических подходов к формированию бухгалтерской отчетности и ее использования в экономическом анализе.

Предметом исследования является совокупность теоретических и организационно-методических вопросов учета и аудита организаций туризма.

Методы исследования: В диссертации использованы общенаучные методы: анализ и синтез; индукция и дедукция; моделирование; обобщение и др.

Научная новизна проведенного исследования: выявлены особенности учета туристической отрасли и определены их влияние на формирование системы бухгалтерского учета и аудита; определены проблемные вопросы методологии организации бухгалтерского учета туристической отрасли Южного региона Кыргызской Республики и предложены пути их разрешения; разработан методика бухгалтерского учета затрат по турпродуктам и меры по совершенствованию учета и калькулирования на предприятиях туризма в соответствии с МСФО; определены организационно-методические аспекты проведения аудита и анализа основных показателей эффективности деятельности предприятий туризма Южного региона Кыргызской Республики; определены основные направления оптимизации учета и разработан инструментарий формирования и построения подсистемы бухгалтерского учета для принятия стратегических управленческих решений.

Научная и практическая значимость работы: научные результаты способствуют формированию теоретических и методологических основ организации учетной системы в туристической отрасли. Результаты исследования могут быть использованы в качестве концептуальных и методических положений, определяющих векторы развития и содержание бухгалтерского учета и экономического анализа, позволяющего решать прикладные задачи по обеспечению информационной поддержки принятия управленческих решений.

Область применения: в деятельности предприятий малого и среднего бизнеса Кыргызской Республики и высших учебных заведений (в процессе преподавания дисциплин: «Финансовый учет», «Финансовый анализ», «МСФО для МСП», «Финансовая отчетность» и др.).

Review

About the dissertation of AlishovaPerizatKultaevna on the theme:

“Theoretical aspects of organization and development of accounting in the sphere of tourism of the South region of the Kyrgyz Republic” presented to defense for the degree of candidate of economy in specialty:
08.00.12- Accounting and statistics

Key words: touristic services, financial condition, infrastructure, touristic cluster, account policy, reconstruction, industry, strategy, development of tourism.

The object of the research: the bases of the South Kyrgyzstan, on the examples of which carried the approbation of suggested dissertation organizational and methodical approach to formation of accounting and accountability, and its use in the economic analysis.

The subject of the research: is a complex of theoretical and organizational methodical issues of accounting in tourism in economic analysis.

Methods of investigation: In research were applied the general methods: analysis and synthesis, induction and deduction, modeling, generalization.

Scientific novelty of the research: explored the peculiarities of accounting in touristic sphere and defined its influence to formation of the system of accounting; pointed out the problematic issues of methodology and organization of accounting in touristic sphere of the South region of Kyrgyz Republic and suggested the ways of solution, worked out the methods of accounting of expenses on touristic goods and ways of improvement of accounting and tracing the objects of tourism with agreement of MSFO; defined organizational and methodical aspects of doing account and analysis of basis index of effectiveness of touristic enterprise work in the South of Kyrgyz Republic; suggested the optimization of accounting and developed the formation and constructing subsystems of accounting to accept the strategic management solutions.

Scientific and practical value of the work: the research results can be assisted in formation of theoretical and methodological aspects and organization of accounting in touristic sphere. The results can be used as a conceptual methodical outline to clarify the vectors of development and content of accounting and economic analysis, enabling to settle applied tasks to provide the informative support in managing solutions.

The field of implementation: in the sphere of small and big business of the Kyrgyz Republic and in high educational establishments in financial subjects: Finance and Credit, Finance Analysis, Finance Accountability and others.