**КЫРГЫЗСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Ж.БАЛАСАГЫНА**

**КЫРГЫЗСКО-РОССИЙСКИЙ СЛАВЯНСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**им. Б.Н. ЕЛЬЦИНА**

**Диссертационный совет Д. 08.18.571**

На правах рукописи

УДК 657: 657. 261: 657.4. 01: 33

**БУЛАНОВА ЗУРАКАН ШААКЫЕВНА**

**Учет, анализ и внутренний аудит текущих обязательств на предприятиях (на примере горнодобывающих предприятий Юга Кыргызской Республики)**

08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук,

профессор Исраилов М.

**Бишкек 2019**

Диссертационная работа выполнена на кафедре бухгалтерский учет, анализ и аудит Международного университета им. К.Ш.Токтомаматова

**Научный руководитель: Исраилов Мукаш Исраилович,**

доктор экономических наук, профессор,

заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Кыргызско- Российского Славянского университета им. Б.Н. Ельцина

**Официальные оппоненты: Тайгашинова Кусникамал Тортубаевна,**

доктор экономических наук,профессор, кафедры учет,аудит и статистики Алматинской академии экономики и статистики

**Акматова Зууракан,**

кандидат экономических наук,

доцент, кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита КНУ и.Ж.Баласагына

**Ведущая организация:** Ошский государственный университет,

кафедра бухгалтерский учет, анализ и аудит

по адресу:721400. Кыргызская Республика

г. Ош, ул. Ленина,331.

Защита диссертации состоится 28 февраля 2020 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 08.18.571 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора (кандидата) экономических наук при Кыргызском национальном университете им. Ж. Баласагына и Кыргызско-Российском Славянском университете им. Б.Н. Ельцина, по адресу: 720033, Кыргызская Республика, г. Бишкек, пр. Жибек Жолу, 394.

С диссертацией можно ознакомиться в научных библиотеках Кыргызского национального университета им. Ж.Баласагына (720033, Кыргызская Республика, г. Бишкек, пр. Жибек Жолу,394); Кыргызско-Российского Славянского университета им. Б.Н.Ельцина (720000,г.Бишкек,ул.Киевская,44), а также на сайтах ДС :http:dissovetecon.knu.kg,nauka.knukg.

Автореферат разослан “\_\_”\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2020 года

Ученый секретарь

диссертационного совета,

кандидат экономических наук, доцент Дженалиева М.А.

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы диссертации**. Практика реформирования и организация отечественного бухгалтерского учета показывает, что в методологии и методике учетно-аналитического обеспечения обязательства предприятий горнодобывающей отрасли в условиях работы по МСФО ещё сохраняются проблемы требующие своего решения.

В частности, в МСФО отсутствует единое терминологическое пространство в области учета, анализа и внутреннего аудита текущих обязательств горнодобывающих предприятий, что требуют разработки их методико-методологических и организационных основ. Имеются также проблемы и в правилах признания и оценки обязательств и их отражение в отчетности, внесения новых качественных изменений в структуру плана счетов страны и другие.

Остаются неурегулированными правовые вопросы учета обязательств по налоговым, финансовым и природоохранным сегментам горнодобывающей отраслив соответствии с МСФО IFRS 9. Так, при признании первоначальной, амортизированной и последующей оценки налоговых, оценочных и условных обязательств, сохраняется дискуссионность, что нуждается профессиональном суждении.

Значительный вклад в развитие теории и практики организации бухгалтерского учета, анализа и аудита по исследуемой проблеме внесли известные ученые СНГ: Аксененко А.Ф., Баканов М.И., Гиляровская Л.Т., Ивашкевич В.Б.,Палий В.Ф., Соколов Я.В., Шеремет А.Д., Ержанов М.С., Дюсембаев К.Ш., Тайгашинова К.Т., Тажибаев С.Д., Тулаходжаева М.М. и другие. В зарубежной классической экономической науке выделяются труды: 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 работах отечественных ученых: Исраилова М., Ботобекова А.Б., Арзыбаева А.А., Омуралиевой Д.К., Суранаева Т.Ж., Тургунбаева Ж.Т., Куловой Э.У.,Нуралиевой Ч.А. и др.

Исследование проблем учета, анализа и аудита обязательств в отечественных предприятиях горнодобывающей отрасли, свидетельствует об отсутствии комплексности в рассмотрении теоретико-методологических и сущностных положений, состоянии организации учетно-аналитического обеспечения и обязательств предприятий горнодобывающей отрасли Юга КР.

Данное исследование в определенной степени восполняет пробел в отечественной теории и практике организации учета, анализа и внутреннего аудита обязательств горнодобывающих предприятий.

Практика организации системы бухгалтерского учета, анализа и внутреннего аудита обязательств горнодобывающих предприятий также нуждаются в приведение в соответствие современным рыночным представлениям, экологическим нормам и требованиям МСФО.

Вместе с тем, недостаточная разработанность научно-методологических и организационно-практических вопросов учета, анализа и внутреннего аудита текущих обязательств горнодобывающих предприятий свидетельствуют об актуальности и практической значимости темы диссертационной работы, что определило цель, задачи, структуру и основные направления исследования.

**Связь темы диссертации с приоритетными научными направлениями, крупными научными программами (проектами), основными научно-исследовательскими работами, проводимыми образовательными и научными учреждениями.** Тема диссертационного исследования связана с реализацией Национальной стратегии устойчивого развития КР на период 2013-2017 г.г., Стратегии развития корпоративной финансовой отчетности и аудита в КР на 2014-2020 г.г., Программы повышения финансовой грамотности населения КР на 2016-2020 г.г., Концепцией развития горнодобывающей отрасли и охраны недр на 2019-2024 г.г., а также с темой научно-исследовательских работ по совершенствованию систем бухгалтерского учета и аудита Международного университета им. К.Ш. Токтомаматова. Реализация целей диссертационного исследования, предполагает внесение изменений в методологическую и нормативно-правовую базу с целью реформирования и модернизации политики регулирования аудита и экологического учета в КР, направленной на укрепление доверия к корпоративной финансовой отчетности горнодобывающих предприятий КР и повышение ее качества, институционального потенциала.

**Цель и задачи исследования. Целью** диссертационной работы является обобщение теории и практики бухгалтерского учета, анализа и внутреннего аудита текущих обязательств и разработка на ее основе рекомендаций по их совершенствованию в предприятиях горнодобывающей отрасли Юга Кыргызской Республики.В связи с этим опредены следующие **задачи**:

1. обобщить теоретические и методологические основы концепции учета, анализа и внутреннего аудита обязательств предприятия;
2. раскрыть содержание текущих обязательств, методику их анализа, систематизировать и стандартизировать требования к организации внутреннего аудита текущих обязательств;
3. рассмотреть особенности учетной политики и порядка организации учета и отчётности текущих обязательств горнодобывающих предприятий Юга КР в соответствиис требованиями МСФО;
4. дать оценку состоянию и практики организации учета текущих и экологических обязательств в управленческой деятельности горнодобывающих предприятий Юга КР;
5. разработать пути совершенствования внутреннего аудита и контроля эффективного использования текущих обязательств в целях обеспечения устойчивости финансового состояния предприятия.

**Научная новизна полученных результатов** состоят в обосновании теоретических и организационно-методических аспектов дальнейшего развития бухгалтерского учета, анализа и внутреннего аудита обязательств горнодобывающих компаний Юга КР, направленных на достижение их эффективной деятельности в условиях перехода на МСФО.

**Практическая значимость полученных результатов** состоит:

- в усовершенствовании учетной политики и внедрении системы внутреннего аудита текущих обязательств в отечественных горнодобывающих предприятиях, что повысит уровень их финансовой устойчивости (акт внедрения ОсОО «Ташкөмүр ШСУ»);

- результаты работы использовались при разработке УМК «Организация бухучета на примере горнодобывающих предприятий КР», «Анализ финансовой отчетности» для студентов ЖАГУ;

- реализация антикризисных мер и рекомендаций позволило усилить систему внутреннего аудита, снизить уровень финансовых и налоговых рисков управленческой деятельности предприятий (акт внедрения ОсОО «Тегене»).

**Экономическая значимость полученных результатов** заключается в рекомендациях, по достижению качественного уровня соответствия бухгалтерского учета, аудита и анализа обязательств горнодобывающих предприятий принципам и требованиям МСФО, что повысит уровень прозрачности и обоснованности управленческих решений в исследуемой отрасли экономики КР.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

- выводы, обобщающие и систематизирующие теоретические, и методологические основы и состояние учета, анализа и внутреннего аудита обязательств на предприятии;

- обобщение и обоснование практики учетно-аналитического обеспечения текущих обязательств и приведение её в соответствии с требованиями МСФО горнодобывающих компаний Юга КР;

- раскрыты показатели по формированию и движению обязательств их отражение в финансовой отчетности горнодобывающих компаний Юга КР и их соответствие положениям учетной политики предприятий;

- разработаны пути улучшения учетного обеспечения обязательств.

- разработаны основные постулаты внутреннего аудита обязательств в системе контроля и управления в горнодобывающих компаний;

**Личный вклад соискателя.** Проведено комплексное теоретическое и практическое исследование развития учета, анализа и внутреннего аудита обязательств предприятий горнодобывающей отрасли Юга КР. Раскрыты особенности исследуемой проблематики горнодобывающих предприятий, сформулированы рекомендации, разработаны адаптивная методика анализа и аудита обязательств применительно к исследуемым предприятиям.

**Апробация результатов диссертации.** Основные теоретические положения, практические предложения диссертационной работы получили одобрение на международных научно-практических конференциях: «Стратегия развития новой экономической политики» (КР, Бишкек 2009); «Экономическое развитие КР Апрельских событий», посвященной 100-лет.проф. М.Рыскулбекова (Бишкек 2011); «Проблемы и перспективы развития национальных систем бухгалтерского учета, аудита в странах Центральной Азии»(Иссык-Кульский Форум БАЦА, «Исраиловские чтения – 2», (Чолпон-Ата, 2012); «Проблемы консолидации национальных систем учета и аудита на пути к Евразийской экономической интеграции» (Иссык-Кульский Форум БАЦА, «Исраиловские чтения – 3», (Чолпон-Ата, 2013), «Стратегия инновационной модернизации экономического развития КР (КЭУ им.М.Р. Рыскулбекова, Бишкек, 2013г.)».

Практические и методические рекомендации разработанные автором внедрены в работе горнодобывающих компаний г. Таш-Кумыр и Жалал-Абадском госуниверситете. Внедрение подтверждено актами о внедрения.

**Полнота отражения результатов диссертации в публикациях.** Результаты исследований приведены в 21 научных статьях, в том числе 11 - индексируемых в РИНЦ, из них 3 в РФ и 8 в КР.

**Структура и объем диссертации.** Диссертационное исследование состоит из перечня условных обозначений, введения, трех глав, выводов и практических рекомендаций, списка использованной литературы. Диссертация изложена на 153 страницах машинописного текста, в работе приведены данные оформленные в 21 таблицах и 20 рисунках.

**ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

**Во введении** обоснована актуальность, цель и задачи исследования, определены научная новизна, экономическая и практическая значимость, приведены положения, выносимые на защиту, личный вклад соискателя, полнота отражения результатов диссертации и их публикации и апробации.

**В** **первой главе диссертации«Теоретические и методологические основы учета, анализа и внутреннего аудита обязательств на предприятии»,** обобщаются теоретические, методологические и концептуальные основы учета, анализа и внутреннего аудита текущих обязательств основанные на требованиях МСФО и, применительно к предприятиям горнодобывающей отрасли.

Все больше стран, в том числе и Кыргызстан, начинают применять концептуальные основы финансовой отчетности IFRS и IAS. МСФО как основу составления финансовой отчетности, повышения прозрачности, улучшения качества данных, снижения стоимости капитала, привлечение потока инвестиций. Поэтому признание обязательств, ее классификация и оценка по МСФО, а также других элементов отчетности требует от бухгалтера повышенного внимания [*Учебное пособие Диплом по международной финансовой отчетности. Материал для подготовки к экзамену АССАДипИфр (рус). АССА ДипИФР. С сайта www.training.pwc.ru*].

Принципы МСФО определяют обязательства как имеющуюся обязанность компании, возникшую из прошлых событий, исполнение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономические выгоды. Определение показывает основные характеристики обязательств, но не раскрывает критерии, которым они должны удовлетворять, прежде, чем будут признаны в балансе.

Признание, классификация и оценка обязательств регулируются несколькими стандартами МСФО, что в свою очередь повышает сложность и согласованность их использования.

В связи с развитием отечественной системы учета и отчетности, в соответствии с принципами МСФО возникли новые аспекты, требующие исследования и выработки теоретико-методологических обоснований к формированию и использованию информационной базы, отражающие состояние обязательств предприятий горнодобывающей отрасли страны.

Как отмечено выше, обязательства предприятия регулируются значительным числом стандартов МСФО и национальными методическими и нормативными документами. Положения по учету обязательств охватывает почти все стандарты МСФО, а не только МСФО (IAS) 37 или МСФО (IFRS) 16 «Аренда», МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования».

НПП учета обязательств В КР

МСФО (IAS) 1 «Представление ФО»

МСФО (IAS) 2 «Запасы»

МСФО (IAS) 8 «Учётная политика, изменения в бухг. оценках и ошибки»

МСФО (IAS) 10 «События после отчётного периода»

МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»

МСФО (IAS) 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»

МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»

МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчётность»

МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»

МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»

МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»

МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»

МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»

МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность»

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»

МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»

МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство»

МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

МСФО (IFRS) 16 «Аренда»,

МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»,(18.05.17 г., вступит в силу с 1.01.2021 г.)

Закон КР «О бухгалтерском учете в КР»

Налоговый кодекс КР

**Рис. 1.1. Перечень стандартов и положений МСФО по LAS и LFRS учитывающие обязательства предприятия**

*Источник:* составлен автором на базе сравнений стандартов МСФО по LAS и LFRS

Обязательство является не только важным объектом бухгалтерского учета и финансовой отчетности, но и аналитическим элементом оценки и измерения платежеспособности и уровня устойчивости финансового состояния предприятия. Отсюда, неправильное применение МСФО по обязательствам окажет влияние, как на другие элементы финансовой отчетности, так и на результаты деятельности предприятия. Поэтому анализ текущих обязательств, должен быть направлен не только на оптимизации внутренней структуры обязательств, но их строгого учета и анализа для целей обеспечения краткосрочной, долгосрочной платежеспособности и финансовой стабильности предприятия.

Учетно-отчетные данные, являются основополагающей информацией для финансового анализа текущих обязательств. Вместе с тем, они все же не дают полного понимания тех принципов и правил, на основе которых были сформированы. При составлении финансовой отчётности, в соответствии с МСФО, также допускалось ряд условностей и допущения, которым было подвержено измерение ресурсов, источников их образования, доходов и расходов предприятия. Это оказывает влияние, как на качество проводимого финансового анализа, так и на его результаты. Кроме того, процесс проведения финансового анализа текущих обязательств в большинстве случаев сводится к исчислению и оценке количественных значений отдельных показателей, что ведет к некоторому искажению его содержания. Не скорректированные на условности и допущения (неопределенности) аналитические показатели не позволяют правильно интерпретировать их содержание и принимать более обоснованные управленческие решения.

Следует отметить, что учетные данные также является основным источником информации для анализа, внутреннего аудита текущих обязательств и управления показателями, связанные с ними таких как, ликвидность, платежеспособность, эффективности, ЭФР, WACC и другие.

Эффективность управления деятельностью компаний, требует создания службы внутреннего аудита, для принятия превентивных мер в целях достижения единство управленческих решений и их реализации.

Несмотря на множество методик, и международной практики, спорной проблемой остаются вопросы оценки обязательств предприятия.

Все обязательства и задолженности, которые предусматривают погашение денежными средствами или другими финансовыми активами (дебиторская задолженность по торговым операциям; векселя полученные; задолженность по займам к получению; суммы долга по облигациям к получению) являются финансовыми обязательствами. Соответственно признание такого обязательства и его оценку следует осуществлять с соблюдением IAS 32, IAS 39, МСФО (IFRS) 9. Все другие обязательства классифицируются как не текущие.

МСФО предлагают несколько видов оценок, которые могут использоваться при признании обязательств и их отражении в учете и отчетности (п. 4.55, 4.56 Концептуальной основы) [*«Концептуальные основы финансовой отчетности», с сайта https://www.minfin.ru*].

1) историческую себестоимость или фактическую (сумма денежных средств или их эквивалентов, которая, как ожидается, будет уплачена в целях погашения обязательства в ходе обычной деятельности);

2) текущую себестоимость, обязательства отражаются по недисконтированной сумме денег или их эквивалентов, которая была бы необходима для погашения обязательства на текущий момент.

3) стоимость погашения, обязательства отражается по текущей стоимости, то есть по недисконтированной сумме денег или их эквивалентов, которая, как ожидается, будет уплачена для погашения обязательств в ходе обычной деятельности или исходя из условий договора при обычном развитии событий;

4)приведенную стоимость, обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денег, которые, как ожидается, будут необходимы для погашения обязательств в ходе обычной деятельности.

**Таблица 1.2 - Порядок оценки обязательств в балансе по 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 (JAS 41, 20) |
| 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 (JAS 23, 32, 39), (IFRS 9) |
| Обязательство по аренде | МСФО (МСФО) 16 (заменяет МСФО (МСФО) 17 с 1 января 2019 года (досрочное применение разрешено при условии также досрочного применения МСФО (IFRS) 15) |
| 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 |

*Источник*: составлена автором по данным МСФО (IFRS) 9, 15, 16;(JAS 41, 20, 23, 32, 39)

Безусловно, основой оценки является историческая стоимость, но в зависимости от вида и условий возникновения конкретного обязательства она может совмещаться с другими видами оценок из указанного перечня оценок.

**Во второй главе** **«Практика учетно-аналитического обеспечения текущих обязательств»**, оценивается состояние практики и организации учета текущих обязательств горнодобывающих предприятий на основе МСФО, рассматривается подходы формирования учетной политики обязательств и отчётности, анализируется формирования и эффективности использования обязательств на примере угледобывающих предприятий Кыргызстана: ОсОО «Ташкөмүр ШСУ»,ОсОО «Тегене»,ОсОО «Асыл-Кен», ОсОО «Кызыл Булак», ОсОО «Узген-Энерго уголь».

На долю горнодобывающей промышленности страны,приходятся 15 % всех налоговых поступлений государственного бюджета, что, эквивалентно 8% к ВВП страны. Кроме этого, горнодобывающая отрасль составляет половину всей промышленности КР и более 50 % экспортных доходов, а также приносит более 1 млрд. долл. США*[Государственного агентства по геологии и минеральным ресурсам при ПКР. Режим доступа: Сайт http://www.geo.gov.kg/].*Следовательно, для управления отраслью и повышения ее эффективности требуется достоверная учетно-информационная база.

**Таблица 2.1 – Динамика роста добывающих предприятий Кыргызстана по видам экономической деятельности за 2013-2018 годы**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | годы | | | | | | 2018 г . к 2013 г. | 2018 г. к 2013 г. | |
| 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | (отклон.: +,-) | | |
| +;- | | % |
| Всего | 1867 | 1745 | 1622 | 1707 | 1728 | 1909 | +42 | | 102,2 |
| Добыча полезных ископаемых: | 157 | 161 | 163 | 177 | 167 | 178 | +21 | | 113,4 |
| * Угля | 73 | 85 | 80 | 86 | 74 | 84 | +11 | | 115,1 |
| * нефти и природного газа | 8 | 10 | 11 | 12 | 12 | 12 | +4 | | 150,0 |
| * металлических руд | 12 | 12 | 13 | 16 | 16 | 14 | +2 | | 116,7 |
| * прочих полезных ископаемых | 64 | 54 | 59 | 63 | 65 | 68 | +4 | | 106,2 |

*Источник:* составлена автором по данным НСК КР, с сайта НСКР: http://www.stat.kg Промышленность КР.

По данным НСК КР число промышленных предприятий страны по видам экономической деятельности за 2018 г. составляло 1909 предприятий (табл. 2.1), в том числе 178 предприятий в 2018 г. вели добычу полезных ископаемых. В сравнении с 2013 г. число промышленных предприятий в 2018 г. увеличилось на 42 предприятия или на 2,2 %,в то же время в 2018 г. количество предприятий по добыче угля выросла на 21 предприятия или на 3,4%. Основная часть(в среднем 47 %) предприятий осуществляет добычу угля.

Считаем, что обновление угольно-шахтного оборудования, снижение коррупции в угольной промышленности в ходе наращивания добычи объемов угля являются необходимыми предпосылками для устойчивого роста экономики и формирования для этих целей обязательной управленческой информации[*ПКР, постановление от 10.09.2019 г. № 465. О Среднесрочном прогнозе социально-экономического развития КР на 2020-2022 годы*].

**Таблица 2.3 - Группировка добывающих предприятий Кыргызстана по методу ведения учета за 2018 год*(единиц)***

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | всего предприятий | в т. ч. ведущих учет, по: | | | |
| МСФО | кассовый метод | МСФО для МСП | упрощенным правилам |
|
| Всего КР | 18735 | 6857 | 1362 | 9909 | 607 |
| Добыча полезных ископаемых- итого: | 282 | 170 | 53 | 47 | 12 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |
| * каменного и бурового угля | 113 | 50 | 46 | 9 | 8 |
| * сырой нефти и природного газа | 14 | 12 | - | 1 | 1 |
| * металлических руд | 45 | 27 | 1 | 17 | - |
| * прочих полезных ископаемых | 106 | 78 | 6 | 19 | 3 |
| * предоставление услуг по добыче полезных ископаемых | 4 | 3 | - | 1 | - |

*Источник:* составлена по данным НСК КР. Статистический бюллетень Формирование прибыли предприятий реального сектора экономики КР, 2018 г.

По данным НСК КР большая часть предприятий отрасли учетную систему ведут по МСФО или МСФО для МСП, что не соответствует действительности(табл.2.3.).Как показала наша исследование, большинство горнодобывающие предприятия Юга КР все еще взвешивают все плюсы и минусы работы по МСФО. Не все руководители предприятий и сотрудники учетно-финансовой службы обладают достаточными знаниями по переходу и применению принципов и требований МСФО.

В основном финансовая отчетность формируется в фискальных целях. Использование финансовой отчётности как инструмента для обоснования управленческих решений минимально. Регулирующая роль кредиторов, инвесторов, менеджеров также слаба.

**Таблица 2.4 – Состояние организации учета текущих обязательств горнодобывающих предприятий Юга за 2018 г.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | ОсОО «Ташкөмүр ШСУ (г.Таш-Көмүр) | ОсОО «Тегене», ОсОО «Асыл-Кен»  (г.Таш-Көмүр) | | ОсОО «Кызыл Булак»  (г.Сулюкта) | ОсОО «Узген-Энерго уголь»  (г.Узген) |
| Регистрация п/п | 2004 г. | 1995 г. | | 1985 г. | 2009 |
| Основная деятельность | добыча угля и строительство, | добыча угля | | добыча угля | добыча угля |
| Размеры предприятия | Среднее | ОсОО «Тегене» - крупное, ОсОО «Асыл-Кен» - среднее | | среднее | среднее |
| Экспорт угля | не экспортируют | ОсОО «Тегене» - экспортирует,  ОсОО «Асыл-Кен» экспортируетвстран СНГ | | | экспорт встран СНГ |
| Учредители | 7 | 3 | 3 | | 4 |
| Штатная численность | 14 чел., в т.ч. рабочие 4 чел. |  | 20 | | 18 |
| Налоговый режим | Общий | общий | общий | | общий |
| Наличие АСУ | «1 С-Бухгалтерия» | | - | | «1СБухгалтерия» |
| Образование бухгалтеров и знание МСФО | высшее образование, нет представления об МСФО | среднее,  не имеют представления об МСФО | | | высшее образование, применяют МСФО |
| Основа финансовой информации | НК КР | НК КР | НК КР | | МСФО, НК КР и другие Законы КР. |
| Причины и проблемы не позволяющие применять  МСФО | * незнание МСФО работниками бухгалтерии и собственниками предприятий, просчеты в объемах предстоящих работ; * отсутствие необходимой мотивации по переходу на МСФО; * финансовая отчетность не служит инструментом анализа и обоснования управленческих решений, как на корпоративном, так и на уровне руководства по южному региону КР; * бухгалтера привыкли выполнять в первую очередь требования НК КР, нежели МСФО; * в бухгалтерском учете преобладают задачи налогообложения над задачами финансовой отчетности; * высокий уровень коррупционных рисков в горнодобывающей отрасли КР. | | | | |

Источник: составлена автором, по данным исследования годовой отчетности и приложений к отчетности исследуемых предприятий за 2018 год.

Из табл. 2.4 видно, что профессиональная подготовленность и навыки использования информации, подготовленной по МСФО, большинства бухгалтеров, аудиторов и руководителей горнодобывающих предприятий находится на достаточно низком уровне. Нами рекомендуется применять следующие подходы: для регионов КР предложить систему льготного обучения сотрудников МСФО, разработать методические и инструктивные отраслевые материалы по бухгалтерскому учету, отчетности и аудиторской деятельности, взаимодействие с международными и отечественными НПО в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

Доля прямых иностранных инвестиций горнодобывающей промышленности в общем объеме КР, не высока и составляет в последние годы в среднем 10 % [*Инвестиции в Кыргызской Республике 2014-2018 г., с сайта НСКР: http://www.stat.kg.*]*.*

В целях приведения учета на предприятиях горнодобывающей отрасли КР в соответствии с МСФО следует применение отдельного класса активов - «Разведка и оценка запасов». Все затраты, понесенные в период разведки и оценки минеральных ресурсов на предприятиях горнодобывающей отрасли КР должны быть отражены: в отчете о прибылях и убытках как расходы и в балансе в форме актива.

Для обеспечения долгосрочного инвестирования горнодобывающим компаниям крайне необходима достоверная информационная база, стабильный инвестиционный, правовой и налоговый режим[*Среднесрочная и долгосрочная стратегия развития горнодобывающей промышленности КР на 2015–2035 гг.: проект // URL: http:// ineconom.gov.kg/]*

Первоначальная стоимость активов в балансе отечественных предприятий горнодобывающей отрасли КР должна формироваться за счет капитализации понесенных затрат в соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 6.

Получена лицензия на разработку

Продемонстрирована целесообразность / нецелесообразность добычи

Исследования

Капитализация

ОПУ

РИО

Добыча

ОПУ

Амортизация НМА

**Учет текущих обязательств в соответствии с МСФО (IFRS 6) «Разведка и оценки минеральных ресурсов»**

* обязательства по восстановлению площадки (участка) и по выводу активов из эксплуатации в результате разведочных работ;
* обязанности по выводу актива из эксплуатации или восстановлению площадки признается резерв-обязательство;
* обязательства, связанные с охраной окружающей среды.

**Рис. 2.3. Виды текущих обязательств горнодобывающего предприятия, требующие применение МСФО (IFRS 6)**

*Источник:* составлен автором по данным МСФО (IFRS 6).

Во всех исследуемых предприятиях отечественной горнодобывающей отрасли в целом и в ОсОО «Ташкөмүр ШСУ»,ОсОО «Тегене»,ОсОО «Асыл-Кен», ОсОО «Кызыл Булак», ОсОО «Узген-Энерго уголь», в частности возникают обязательства, связанные с охраной окружающей среды, которые приобретают все большее значение для Кыргызстана и всего мирового сообщества.

В разделе текущих обязательств предприятий горнодобывающей отрасли страны на наш взгляд необходимо учитывать следующие экологические обязательстве (3800):3810 обязательства, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения; 3820 обязательства по сохранению окружающей среды или за негативное воздействия (в пределах норм и сверх норм);3830 обязательства по договорам обязательного и добровольного экологического страхования;3840 обязательства, возникающие по предписанию айыл окмоту и местных органов по охране окружающей среды;3850 обязательства по захоронению и уничтожению экологически опасных отходов;3860 обязательства на очистку сточных вод и другие виды текущих природоохранных обязательств. Считаем, что приведенный перечень экологических обязательств на счете 3800 не является исчерпывающим и может варьироваться в зависимости от диверсификации сегментов экономической деятельности добывающих предприятий.

Внедрение экологического учета в ОсОО «Ташкөмүр ШСУ»,ОсОО «Тегене» ОсОО, «Асыл-Кен», ОсОО «Кызыл Булак», ОсОО «Узген-Энерго уголь» стал бы важнейшим инструментом реализации концепции устойчивого развития Юга страны и накопления опыта отечественной бухгалтерии в подсистеме учета затрат на охрану окружающей среды. Тяжелое финансовое положение отечественных горнодобывающих предприятий Юга КР не должно сдерживать внедрение экологического учета, т.к. он связан с перспективой развития отрасли. Следует отметить, что исследуемые предприятия не имеют утвержденную учетную политику.

**Таблица 2.9 – Сравнение коэффициентов структуры собственных и заемных средств угледобывающих предприятий Юга КР со среднеотраслевыми значениями, за 2013-2018 г.г.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | откл.,+;- |
| 2018 г.к 2013 г. |
| К финансовой независимости (СК/ЗК), по п/п по добыче полезных ископаемых КР | 0,13 | -0,01 | 0,02 | 0,06 | 0,19 | 0,23 | +0,10 |
| К финансовой независимости, п/п: |  |  |  |  |  |  |  |
| ОсОО «Ташкөмүр ШСУ» | 0,11 | 0,13 | 0,10 | 0,11 | 0,08 | 0,08 | -0,03 |
| ОсОО «Тегене» | 0,50 | 0,68 | 0,46 | 1,01 | 0,99 | 0,73 | +0,23 |
| ОсОО «Асыл-Кен» | 0,01 | 0,09 | 0,22 | 0,15 | 0,04 | 3,74 | +3,73 |
| ОсОО «Кызыл Булак» | 2,29 | 9,29 | 7,10 | 20,53 | 15,52 | 9,79 | +7,5 |
| ОсОО «УзгенЭнерго уголь» | 0,48 | 0,55 | 0,5 | 0,6 | 0,65 | 0,7 | +0,22 |
| *Отклонение среднего отраслевого значения в КР от нормативного* | -0,87 | -1,01 | -0,98 | -0,94 | -0,81 | -0,77 | - 0,1 |
| *Отклонение от норматива по исследуемым п/п:* | | | | |  |  |  |
| ОсОО «Ташкөмүр ШСУ» | -0,89 | -0,87 | -0,90 | -0,89 | -0,92 | -0,92 | -0,03 |
| ОсОО «Тегене» | -0,50 | -0,32 | -0,54 | 0,01 | -0,01 | -0,27 | +0,23 |
| ОсОО «Асыл-Кен» | -0,99 | -0,91 | -0,78 | -0,85 | -0,96 | 2,74 | +1,75 |
| ОсОО «Кызыл Булак» | 1,29 | 8,29 | 6,10 | 19,53 | 14,52 | 8,79 | +7,5 |
| ОсОО «УзгенЭнерго уголь» | -0,22 | -0,25 | -0,12 | -0,11 | -0,15 | -0,10 | 0,12 |

*Источник:* составлена авторам по данным финансовой отчетности компаний и НСК КР: «Финансовые показатели предприятий КР». табл. II.Б.4: Активы, обязательства и капитал предприятий по добыче полезных ископаемых, (на конец периода, млн. сомов)

Из таблицы 2.9 видно, что при нормативе Кфинансовой независимости равной более 1, отраслевые показателиКфинансовой независимости крайне низкиеи находятся в пределах от -0,01-0,23, все это говорит о высокой степени финансовой зависимости, соответственно системных проблемах отрасли.Тольков ОсОО «Кызыл Булак» в структуре капитала преобладают собственные источники финансирования над заемными.

Значительное превышение нормативного значения по Кфинансовой независимости (например, в 2016-2017 г. составило более 15-19 раз) в ОсОО «Кызыл Булак» связано с отсутствием стратегического плана развития,ав ОсОО «Тегене» и ОсОО «Узген-Энерго уголь» Кфинансовой независимости приближён к нормативному и оптимальному значению.На других исследуемых предприятиях (ОсОО«Ташкөмүр ШСУ» и ОсОО «Асыл-Кен») значение Кфинансовой независимости свидетельствует о высокой степени финансовой зависимости исследуемых предприятий от внешних инвесторов и кредиторов,такая структура источников формирования имущества горнодобывающих предприятий Юга КР является признаком финансовой не устойчивости и характерно для многих предприятий этой отрасли.

Данные таблицы 2,9. также свидетельствует о том,что 2013 и 2018 годахКфинансовой независимостиниже норматива соответственно на 0,87 пунктов и на 0,77 пункта.Кфинансовой независимостипо добыче полезных ископаемых КР 2018 году по сравнению 2013 годом вырос на 0,1 пункта.

По данным НСК КР, удельный вес текущих обязательств по добыче полезных ископаемых КР находился в пределах от 36,5-66,9 %, соответственно долгосрочные источники финансирования составляли от 64,5-33,1 %.

**Рис.2.6. Диаграмма удельного веса текущих обязательств в структуре заемного капитала, (в %)**

*Источник:* составлен автором по данным финансовой отчетности исследуемых предприятий за 2013-2018 г.г.

Обязательства исследуемых предприятий практически состоят на 100% из краткосрочных, т.е., структуре капитала не рациональная и высок уровень финансового риска. Именно ограниченность срока текущих обязательств на исследуемых предприятиях представляет собой фактор финансовой напряженности и т.д.

**Рис. 2.7. Диаграмма удельного веса налогов к оплате в структуре текущих обязательств, (в %)**

*Источник:* составлен автором по данным финансовой отчётности предприятий

Состояние наиболее обременительных и рисковых налоговых обязательств горнодобывающих предприятий, требуют более тщательного изучения для оценки безопасности применяемых методов налоговой оптимизации.

**Таблица 2.12 – Соотношение налогов к возмещению к налоговым обязательствам, (в разах)**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2013** | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** |
| ОсОО«Ташкөмүр ШСУ» | 0,92 | 0,89 | 1,10 | 1,08 | 1,13 | 1,13 |
| * *размер переплаты в ОсОО «Ташкөмүр ШСУ», тыс.сом.* | *572,7* | *1276* | *-1016,9* | *-923,7* | *-1474* | *-1621,4* |
| ОсОО «Тегене» | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| ОсОО «Асыл-Кен» | 10,10 | 11,14 | 6,85 | 14,63 | 16,45 | 125,41 |
| * *размер переплаты вОсОО «Асыл-Кен», тыс.сом.* | *-2092,9* | *-2332,7* | *-2701,3* | *-3151,5* | *-2522* | *-4080,6* |
| ОсОО«Кызыл Булак» | 0,08 | 0,06 | 0,06 | 1,90 | 0,00 | 0,16 |
| ОсОО«Узген-Энерго уголь» | 1,11 | 1,18 | 1,12 | 1,28 | 1,10 | 1,05 |
| * *размер переплаты в ОсОО«Узген-Энерго уголь, тыс.сом.* | *-115,2* | *-187,2* | *-148,17* | *-261,58* | *-138,78* | *-82,7* |

*Источник:* составлена автором по данным финансовой отчетности исследуемых предприятий по данным налоговой отчетности изучаемой предприятий за 2013-2018 г.г.

Результаты, анализа по данным табл. 2.12 показывают, что из 5 исследуемых предприятий отрасли на 3 предприятиях наблюдается значительная налоговая переплата в течение более 6 лет (ОсОО «Ташкөмүр ШСУ», ОсОО «Асыл-Кен», ОсОО «Узген-Энерго уголь»).Это говорит о низком уровне финансовой и налоговой грамотности как сотрудников ГНС КР, так сотрудников бухгалтерии предприятий. Отвлечение финансовых средств на уплату НДС и переплата по другим налогам отрицательно влияет финансовые состояние предприятий. В балансе ОсОО «Тегене» за весь исследуемый период не отражается счет «налоги к возмещению», что связано с нарушением принципов МСФО.

Следует отметить, что при формировании бухгалтерского баланса ОсОО «Тегене» бухгалтер отражает только разницу между величиной налоговых обязательств к оплате и величиной по статье «налоги к возмещению».

Не все исследуемые предприятия до начала работ по геологическому изучению или разработке месторождения и в соответствии с Программой ликвидации, аккумулируют на специальном банковском счете денежные средства для создания фонда рекультивации.

**Таблица 2.13 – Расходы на охрану окружающей среды предприятий по добычи угля Юга КР**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Предприятия | Фонд рекультивации | Расходы на развитие местной инфраструктуры | Завершения отработки месторождения |
| ОсОО «Ташкөмүр ШСУ» | Открыт депозит на счете 1210. Ежегодный размер отчислений составляется в среднем от 12000 сом.до 15000 сом. | Все компании заключают договора с Айыл өкмөтү на финансирование местной инфраструктуры. Размер отчислений составляет в среднем 6000-8000 сом. | После завершения разработки месторождения, отработанные отвалы не закапываются. Работы по озеленению или благоустройству не проводятся |
| ОсОО «Тегене» |
| ОсОО «Асыл-Кен» |
| ОсОО «Кызыл Булак» |
| ОсОО «Узген-Энерго уголь» |

Источник: составлена автором на основе первичных документов и пояснительной записке к годовым отчетам указанных предприятий.

В ОсОО «Ташкөмүр ШСУ», ОсОО «Асыл-Кен», ОсОО «Узген-Энерго уголь», уже в течение 6 и более лет, не урегулированы переплаченные налоговые обязательства, доля которых в структуре текущих обязательств, варьируется от 43 до 71 %, что еще более увеличивает налоговую нагрузку в сфере недропользования и создает финансовую напряженность.

Практика показывает, о недостаточности охвата учетом природоохранной деятельности. Внедрение экологического учета касается, прежде всего, текущих обязательств и затрат на охрану природы. Для этих целей предлагаем открыть учет экологических обязательств в разделе 3800. Результаты эколого - экономической оценки должны отражаться на счетах бухгалтерского учета. Изменения в оценке экологических обязательств должно отражаться в годовой отчетности, и подлежат обязательному раскрытию.

**В третьей главе** **«Внутренний аудит и контроль текущих обязательств»**исследуются аудит как форма финансового контроля состояния предприятия и пути совершенствования внутреннего аудита и контроля обязательств исследуемых горнодобывающих субъектах.

Внедрение профессионального аудиторского контроля на отечественных предприятиях горнодобывающей отрасли, требует соответствие финансовой отчетности требованиям МСФО, что обеспечит высокий уровень организации учетаи достоверности финансовой отчетности предприятий, а также обоснованность и адекватность управленческих решений.

Согласно статье 2 п. 1 Закона Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность есть предпринимательская деятельность аудиторов и аудиторских организаций по проведению аудита финансовой отчетности».

Как показала диссертационное исследование важно определить схему контроля заемного капитала, а также конкретизировать ее в зависимости от экономических интересов возможных субъектов контроля, а также проанализировать и систематизировать задачи документального контроля каждого элемента заемного капитала и определить результаты проверки. Считаем также важным не только рассмотреть состав информационной базы, но и определить важность каждого ее элемента в осуществлении документального контроля заемного капитала. Существенно повысилась заинтересованность предприятий в интенсификации и эффективности организации контрольной деятельности за этим важным источником средств в целях усиления обоснованности и объективности принимаемых управленческих решений по его формированию и использованию. В настоящее время возрастает потребность различных пользователей информации в получении достоверных данных о состоянии и движении заемного капитала предприятия, в соответствии с целями хозяйствующих субъектов по аудиту обязательств. Об этом наглядно иллюстрируют информации таблица 3.1.

**Таблица3.1**. - **Определение цели аудита обязательств для различных субъектов**

|  |  |
| --- | --- |
| **Субъекты контроля заемного капитала** | **Сфера экономических интересов пользователей результатов аудита обязательств** |
| 1. Собственники и акционеры | Выявление фактов недостоверного отражения в учете и отчет­ности организации обязательств,нецелевого использования кредитов,займов. |
| 2. Банки, займодавцы | Оценка достоверности данных о состоянии и движении креди­тов банков и займов и их своевременного возврата. |
| 3. Поставщики,  подрядчики и другие кредиторы | Оценка достоверности данных о состоянии и движении креди­торской задолженности и их своевременное погашение. |
| 4. Государственные налоговые инспекции | Проверка соответствия документов, оформляющих отношения кредитора и заемщика, соответствие требованиям учетной политики, полнота налоговых обязательств. |
| 5.Внебюджетные фонды | Проверка состоя­нии и движении кредиторской задолженности по платежам во внебюджетные фонды |
| 6.Финансовые органы | Проверка целевого использования государственного кредита и бюджетных ссуд. |
| 7.Наемные работники | Проверка правильности в учете и отчет­ности кредиторской задолженности по заработной плате. |

Источник: *составлена автором на базе специальных источников и учетной политики хозяйствующих субъектов.*

Анализ Ккск, ROA и других финансовых показателей горнодобывающих предприятий Юга КР подтверждает необходимость внедрения внутреннего аудита, которая включало бы анализ, оценку и мониторинг адекватности и эффективности бизнеса, обеспечивало бы надежность, достоверность финансовой и управленческой информации и соблюдения законодательства КР.

Слабый внутренний контроль финансового состояния на исследуемых предприятиях, отсутствие аудита финансовой отчетности, угрожает экономической безопасности, усиливает угрозу риска банкротства предприятия.

Функции внутреннего аудита на исследуемых предприятиях горнодобывающей отрасли КР выполняют *якобы* ревизионная комиссия, которая к тому же не обладает достаточными знаниями в области МСФА и МСА. Считаем, что ревизии это только один из элементов внутреннего аудита.

**Таблица 3.2 - Рентабельность активов или всего капитала (ROA) по отрасли КР и по исследуемым горнодобывающим предприятиям, %**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **2013** | **2014** | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** |
| ROA отрасли | 2,5 | 1,9 | 9,6 | 5,9 | 5,4 | 5,4 |
| ROA исследуемых предприятий | |  |  |  |  |  |
| ОсОО «Ташкөмүр ШСУ» | 4,1 | 4,1 | 0,1 | 1,5 | 0,5 | 0,4 |
| ОсОО «Тегене» | 9,2 | 12,0 | 9,5 | 25,7 | 29,2 | 24,4 |
| ОсОО «Асыл-Кен» | 0,9 | 7,3 | 9,1 | 13,2 | 3,2 | -3,8 |
| ОсОО «Кызыл Булак» | 31,7 | 26,5 | 4,2 | 2,7 | 4,1 | -7,1 |
| ОсОО «Узген-Энерго уголь» | 0,2 | 2,3 | 1,2 | 2,4 | 3,2 | 3,3 |

*Источник:* составлен автором по данным финансовой отчетности горнодобывающих предприятий КР, данным НСК КР: «Финансы предприятий КР». Таблица II.А.3: Финансовые показатели предприятий по добыче полезных ископаемых, стр.48.Таблица I.Б.10: Активы предприятий реального сектора экономики по видам деятельности, стр. 36.

Ревизии проводимые в исследуемых предприятиях горнодобывающей промышленности Юга КР не могут заменить внутренний аудит. Разработанная программа внутреннего аудиторского контроля должна минимизировать финансовые и экономические риски и повысить эффективность управленческих решений основанных на анализе финансовой отчетности соответствующей требованиям МСФА, МСА и с соблюдением экологических норм и обязательств.

Служба внутреннего аудита должна стать незаменимым инструментом собственников компании и Совета директоров при организации корпоративного управления и контроля.

**ВЫВОДЫ**

Проведенное диссертационное исследование современной концепции учета, анализа и внутреннего аудита обязательств, в соответствии с требованиями с МСФО и МСА на отечественных предприятиях угледобывающей отрасли Кыргызской Республики позволило сформулировать следующие выводы:

1. Исследование проблем учета, анализа и внутреннего аудита обязательств предприятий горнодобывающей отрасли обусловлена развитием и реформированием экономики КР, переходом отечественной системы учета и аудита к международным стандартам финансовой отчетности и аудита. Признание, классификация и оценка обязательств предприятий отрасли, как основы повышения качества раскрытий информации, способной инициировать эффективность решений в части формирования и использования обязательств,регулируются большим количеством стандартов МСФО
2. Обязательства представляют собой источники средств формирования активов, обеспечивающие финансовую устойчивости и получения экономической выгоды. Принятая учетная политика и метод учета и оценки обязательств должны мобилизовать часть обязательств предприятия на покрытие расходов на разведку и разработку, необходимых для достижения экологической ифинансовой устойчивость и рациональное управление созданных активов за счет обязательств;
3. Финансовая отчетность исследуемых в диссертации горнодобывающих предприятий не в полной мере соответствует требованиям МСФО и в основном служат для фискальных целей,а ее использование как инструмента для обоснования управленческих решений минимальна, т.к.регулирующая роль кредиторов, инвесторов и прочих источниковобязательств обезличены;
4. В финансовой отчетности исследуемых предприятий не признаются активы по разведке и оценке минеральных ресурсов, соответственно активы исследуемых предприятий не тестируются на предмет обесценения в соответствии с IFRS 6. Неустойчивость экономики предприятий отрасли связано и с отсутствием учета экологических обязательств и расходов на охрану окружающей среды, а также резервов и затрат на их покрытие;
5. В большинстве исследуемых предприятий отрасли не проводится комплексный анализ финансовой отчетности, оценка фактора финансовой напряженности, не определяется уровень развития потенциала обязательств предприятия. Как отраслевые показатели К финансовой независимости, так и показатели исследуемых предприятий крайне низкие и находятся в пределах от -0,01-0,23, финансовое состояние горнодобывающих предприятий Юга КР оценивается как не устойчивое, более 40 % предприятий отрасли нерентабельны. К сожалению обязательства предпритий отрасли практически состоят из краткосрочных (90% и более).Отсюда следует острая необходимость в создании службы внутреннего контроля и аудита и разработки учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8.

**ПРАКТИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ**

Результаты полученные в ходе диссертационного исследования теории и практики учета, анализа и внутреннего аудита обязательств на отечественных предприятиях угледобывающей отрасли КР, дают основание сделать следующие практические рекомендации:

1.Внедрение системы организационно-методических положений учета и аудита обязательств с учетом международных и национальных требований и их адаптация к отечественной практике угледобывающих предприятий позволит снизить коррупционные риски, обеспечить финансовую устойчивость горнодобывающих предприятий и позволить повысить прозрачности финансовой отчетности.

2.Предлагаемая программа аудита текущих обязательств, для исследуемых предприятий угледобывающей отрасли, основана на изменении роли внутреннего аудита, сущность, которого состоит, в том, чтобы внутренний аудит, рассматривается как независимое исследование и оценка достижения стратегических и тактических целей и повышения эффективности управления деятельностью предприятия, а также подтверждения достоверности финансовой отчетности;

3.Усилить взаимодействие исследуемых предприятий с органами ГНС КР по урегулированию вопросов связанных с налоговой переплатой и своевременным возмещением НДС. Необходимо внедрение мероприятий по налоговому планированию, пролонгации убытков от экономической деятельности в соответствии с НК КР, что оптимизирует суммы обязательств предприятия по налогам;

4.В учетной политике в разделе текущих обязательств предприятий горнодобывающей отрасли Юга КР, необходимо включить в систему учета следующих экологических обязательств (3800): 3810, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения; 3820, по сохранению окружающей среды или за негативное воздействия (в пределах норм и сверх норм); 3830, по договорам обязательного и добровольного экологического страхования; 3840, возникающие по предписанию сельских управ и местных органов по охране окружающей среды; 3850, по захоронению и уничтожению экологически опасных отходов; 3860, на очистку сточных вод и другие виды текущих природоохранных обязательств.

5.Повысить эффективности внутреннего контроля и аудита посредством использования первичных и аналитических документов по обязательствам за счет разработки программ, положений и стандартов внутреннего аудита по оперативному регулированию процессов формирования и использования сумм по обязательствам всех видов.

Внедрение практических рекомендаций разработанных диссертационным исследованием расширит область знаний и повысит качественный уровень бухгалтерского учета, аудита и анализа обязательств предприятий угледобывающей отрасли и позитивно отразится на уровне обоснованности принятия управленческих решений.

**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

1. **Буланова, З.Ш.** Система оценки финансовой деятельности экономических субъектов [Текст]: /З.Ш. Буланова., М.У. Усупов. // Вестник КНУ им. Ж. Баласагына. Спец выпуск, 7-10 июля 2012 г., С. 396-401.
2. **Буланова, З.Ш.**Развитие бухгалтерского учета в Кыргызской Республике в условиях реализации МСФО [Текст]: /А.А.Арзыбаев., З.Ш.Буланова., М.У.Усупов, Ж.Көпөбаева.// Вестник КНУим.Ж. Баласагына. Спец. выпуск, 7-10 июля 2012 г., С. 23-26.
3. **Буланова, З.Ш.** Вопросы дальнейшего совершенствования учета в соответствии с МСФО[Текст]:/ З.Ш.Буланова // Московское представительство АО«Центр международных программ» при поддержке Посольства Республики Казахстан и Российской Федерации и НОУ МФПУ «Синергия». - М.: 2012 г., С. 110-115.
4. **Буланова, З.Ш.** О методике экономического анализа эффективности использования обязательств - как источников формирования активов предприятия. [Текст]: /З.Ш.Буланова // Вестник Жалал-Абадского государственного университета №2(29) за 2014 г., С. 296-300.
5. **Буланова,З.Ш.** Об оценке показателей соотношения собственного и заемного капитала предприятия (финансовый леверидж) [Текст]: /З.Ш.Буланова // Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран ЦА. Международный теоретический и научно-практический журнал 2013 г.№3(3) 2015г., С. 279-284.
6. **Буланова, З.Ш.** Бухгалтерский учет по международным стандартам в Кыргызской Республике [Текст]:/Буланова З.Ш.// Вестник университета экономики и предпринимательства.2014 г., №3. С. 35-41.
7. **Буланова, З.Ш.** Проблемы управления средствами обязательств предприятий аграрного сектора экономики Кыргызской Республики. [Текст]: / З.Ш. Буланова // Вестник университета экономики и предпринимательства, №3 - 2014г., С.76-81.
8. **Буланова, З.Ш.** Об организации учета обязательств в соответствии с МСФО. [Текст]:/З.Ш.Буланова //«Экономика», Институт экономики им. Академика Дж.А. Алышбаева НАН КР 2014 г. №1(19). С.79-84.
9. **Буланова, З.Ш**.Вопросы систематизации процедур экономического анализа обязательств фирмы в новых условиях хозяйствования[Текст]: / З.Ш. Буланова, Ж. Исманов //«Экономика», ИЭ им. Академика Дж.А. Алышбаева НАН КР 2014 г.,№1(19). С. 98-104.
10. **Буланова, З.Ш.** Анализ обязательств экономического субъектов КР по данным бухгалтерского учета [Текст]: /З.Ш.Буланова// «Вестник ЕНУ им.Л. Гумилева», г.Астана, РК, 2014 г.,№3. С. 66-70.
11. **Буланова, З.Ш.** Состояние и развитие бухгалтерского учета в Кыргызской Республике в современных условиях[Текст]: /А.А.Арзыбаев, З.Ш.Буланова, М.Тологонов // Вестник Жалал-Абадского государственного университета 2014 г., №2(29). С. 288-295.
12. **Буланова, З.Ш.** Экономика и управление капиталом перерабатывающей отрасли Кыргызской Республики[Текст]: /З.Ш.Буланова // Известия Иссык -Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран ЦА. Международный теоретический и научно-практический журнал 2013 г., №3(3). С. 178-201.
13. **Буланова, З.Ш.** Кыргызская практика организации бухгалтерского учета и анализа обязательств экономических субъектов на основе МСФО [Текст]: /З.Ш.Буланова // 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 г., С. 34-38.
14. **Буланова, З.Ш.** О развитии системы бухгалтерского учета и отчетности в Кыргызстане в соответствии с международными стандартами. [Текст]: / З.Ш.Буланова, А.М. Маткеримова // 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 г., С. 112-115.
15. **Буланова, З.Ш.** Оценка и признания обязательств в бухгалтерском учете [Текст]: /З.Ш.Буланова// Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. Международный теоретический и научно-практический журнал 2015 г.,№2. С. 71-73.
16. **Буланова, З.Ш.** Роль управленческого учета в управлении компании [Текст]: / З.Ш.Буланова // Вестник Ош ГУ 2016 г.,№3.С. 165-169.
17. **Буланова, З.Ш.** Об экономическом анализе объектов хозяйствующих субъектов [Текст]: /З.Ш.Буланова //Алматинская академия экономики и статистики Научно-экспертная группа Ассамблеи народов Казахстана г. Алматы. Материалы XVI межд. научно-практической конференции «МОЛОДЕЖЬ И НАУКА»14 апреля 2017 г., С. 570-574.
18. **Буланова, З.Ш.** Современное состояние организации бухгалтерского учета в Кыргызстане в соответствии с международными стандартами [Текст]: /З.Ш.Буланова // Интернет журнал «Учет и контроль». 2017 г., №3(16). С .17-21.
19. **Буланова, З.Ш.** Международные стандарты финансовой отчетности как методологическая база для ведения учета обязательств хозяйствующих субъектов [Текст]: / З.Ш.Буланова // Интернет журнал «Учет и контроль». 2017 г.,№3(16). С. 31-39.
20. **Буланова, З.Ш.**Внутренние стандарты аудита предприятий Кыргызстана [Текст]: /З.Ш.Буланова,Т.Ж.Макамбаев // Экономика и бизнес: теория и практика.2017г., №4-2. С. 15-18.
21. **Буланова, З.Ш.** Сущность, значение и содержание обязательств и их роль в развитии коммерческих предприятий [Текст]: / З.Ш.Буланова // Известия (Иссык - Кульского форума БАЦА).2019 г.,№1(24). С. 24-30.

**Буланова Зуракан Шаакыевнанын «Ишканалардагы эсеп, талдоо жана ички аудиттин учурдагы милдеттенмелери (КыргызРеспубликасынын Түштүгүндөгү тоо-кен өндүрүүишканаларынынмисалында)» деген темадагы 08.00.12-бухгалтердик эсеп, статистика адистиги боюнчаэкономика илимдеринин кандидаты окумуштуулук даражасына сунуш кылынган диссертациясынын**

**КОРУТУНДУСУ**

**Түйүндүүсөздөр:**бухгалтердик эсеп, талдоо, аудит,отчеттуулук, милдеттенмелер, пайда,капитал, ликвиддүүлүк,туруктуулук,көмүр кен байлыгын казган ишканалар.

**Изилдөөобъектиси:** Кыргыз Республикасынын Түштүгүндөгү тоо-кен байлыгын өндүрүү ишканаларынын учурдагы милдеттенмелеринин учеттук-аналитикалык камсыздуулугун жана ички аудиттин системасын уюштуруу.

**Изилдөө предмети:**тоо-кен байлыгын өндүрүү ишканаларынын Эл аралык стандарттын финансылык отчеттуулугунун (ЭСФО) негизинде учурдагы милдеттенмелердин теориялык жана практикалык эсеби,алардын көйгөйү,анын себептери жана өнүгүүнүн перспективасы.

**Изилдөөыкмалары** :экономикалык,статистикалык жана салыштыруу.

**Диссертациялык иштин максаты:** учурдагы милдеттенмелердин бухгалтердик эсебин,талдоосун жана ички аудитин теориялык жана практикалык жактан жалпылоо жана алардын негизиндеКыргызРеспубликасынын Түштүгүндөгү тоо-кен байлыгын өндүрүү ишканаларынын өсүшүнө ыңгайлуу сунуштарды иштеп чыгуу.

**Изилдөөнүн жыйынтыгы менен алынган илимий жаңылык болуп** Кыргыз Республикасынын Түштүгүндөгү тоо-кен байлыгын өндүрүү ишканаларынын учурдагы милдеттенмелеринин бухгалтердик эсебинин,экономикалык талдоосунун жана ички аудитининөнүгүүсүн теориялык жана уюштуруучулук-методикалык негиздөө менен бирге Эл аралык стандарттын финансылык отчеттуулугуна толук өтүүнүн шартына багытталган максаттарга жетүү эсептелинет.

**Пайдалануу даражасы:** ЖАМУнун студенттерине “Финансылыкотчеттулуктун талдоосу”, “Кыргыз Республикасынын тоо кен ишканаларынын бухгалтердик эсебин уюштуруу” деген темаларда ОМКды жана “Ташкөмүр ШСУ”жана ”Тегене”ЖЧКдорунун (ишке киргизүү актысы) эсеп саясаттарын иштеп чыгууда апробацияланды.

**Колдонуу чөйрөсү:** изилдөөнүн жыйынтыгы жана материалдары КР нын тоо-кен байлыгын өндүрүү ишканаларынын эсеп саясатын жана финансылык отчеттуулугун түзүүдө,ички аудит кызматынын эффективдүүлүгүн көтөрүү максатында жана башкаруунун жыйынтыгын негиздөөдө колдонулушу мүмкүн.

**РЕЗЮМЕ**

**диссертации Булановой Зуракан Шаакыевны на тему: Учет, анализ и внутренний аудит текущих обязательств на предприятии (на примере горнодобывающих предприятий Юга Кыргызской Республики), представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12. - бухгалтерский учет, статистика**

**Ключевые слова**: бухгалтерский учет, анализ, аудит, отчетность, обязательства, прибыль, капитал, ликвидность, устойчивость, угледобывающие предприятия.

**Объект исследования:** организации учетно-аналитического обеспечения и система внутреннего аудита текущих обязательств горнодобывающих предприятий Юга Кыргызской Республики.

**Предмет исследования:** теория и практика учета текущих обязательств, в соответствии с МСФО применительно к горнодобывающим предприятиям, а также проблемы, их причины и перспективы развития.

**Методы исследования:** экономико**-**статистический и сравнительный.

**Цель диссертационной работы:** обобщение теории и практики бухгалтерского учета, анализа и внутреннего аудита текущих обязательств и разработка на ее основе рекомендаций по их совершенствованию в предприятиях горнодобывающей отрасли Юга Кыргызской Республики.

**Научная новизна полученных результатов** состоит в обосновании теоретических и организационно-методических аспектов дальнейшего развития бухгалтерского учета, анализа и внутреннего аудита обязательств горнодобывающих компаний Юга КР, направленных на достижение целей, в условиях полного перехода на МСФО.

**Степень использования:** результаты исследования апробированы приразработке учетной политики и внедрении системы внутреннего аудита в ОсОО «Ташкөмүр ШСУ» и ОсОО «Тегене» (акт внедрения), разработке УМК «Организация бухгалтерского учета горнодобывающих предприятий КР», «Анализ финансовой отчетности» для студентов ЖАГУ.

**Область применения:** результаты и материалы исследования могут быть использованы горнодобывающими предприятиями КР в процессе формирования учетной политики и финансовой отчетности, службой внутреннего контроля в целях повышения эффективности и обоснованности управленческих решений.

**RESUME**

Dissertation of Bulanova Zurakan Shaakyevna on the topic: Accounting, analysis and internal audit of current liabilities at the enterprise (on the example of mining enterprises of the South of the Kyrgyz Republic), submitted for the degree of candidate of economic Sciences in the specialty 08.00.12. - accounting, statistics

**Keywords:** accounting, analysis, audit, reporting, liabilities, profit, capital, liquidity, sustainability, coal mining enterprises.

**The object of study:** organization of accounting and analytical support and internal audit system of current liabilities of mining enterprises of the South of the Kyrgyz Republic.

**The subject of:** theory and practice of accounting for current liabilities in accordance with IFRS in relation to mining enterprises, as well as problems, their causes and prospects.

**Research methods:** economic-statistical and comparative.

The purpose of the dissertation: generalization of the theory and practice of accounting, analysis and internal audit of current liabilities and development on its basis of recommendations for their improvement in the mining industry of the South of the Kyrgyz Republic.

The scientific novelty of the obtained results consists in substantiation of theoretical and organizational-methodical aspects of further development of accounting, analysis and internal audit of obligations of mining companies of The South of the Kyrgyz REPUBLIC aimed at achieving the goals in the conditions of full transition to IFRS.

**Degree of use:** the results of the study were tested in the development of accounting policy and implementation of the internal audit system in LLC "Tashkomur shsu" and LLC Tegene "(act of implementation), the development of the CMC "Organization of accounting of mining enterprises of the Kyrgyz REPUBLIC", "Analysis of financial statements" for students of ZHAGU.

**Sphere of using:** the results and materials of the study can be used by mining enterprises of the Kyrgyz REPUBLIC in the process of formation of accounting policies and financial statements, internal control service in order to improve the efficiency and validity of management decisions.