

УДК 658.1 +657 (575.1)

JEL classification: G28; H10; O2

## РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ МОДЕРНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

### ACCOUNTING DEVELOPMENT UNDER THE MODERNIZATION OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN ECONOMY

©Езиев Г. Л.,

Ташкентский государственный экономический университет,  
г. Ташкент, Узбекистан

©Yoziyev G.,

Tashkent State Economic University,  
Tashkent, Uzbekistan

©Темирханова М. Ж.,

Ташкентский государственный экономический университет,  
г. Ташкент, Узбекистан, [mutabarchik@mail.ru](mailto:mutabarchik@mail.ru)

©Temirkhanova M.,

Tashkent State Economic University,  
Tashkent, Uzbekistan, [mutabarchik@mail.ru](mailto:mutabarchik@mail.ru)

*Аннотация.* В статье рассматривается концепция дальнейшего развития финансового учета в Узбекистане в условиях модернизации экономики. Также разработана методика составления сегментарной отчетности, заключающаяся в определении финансового учета по сегментам, сегментов по которым необходимо собрать полную информацию, а также в получении информации по отчетным сегментам, что позволит наиболее точно и полно раскрыть информацию о деятельности фирм в разных аспектах.

*Abstract.* The article considers the concept of further development of financial accounting in Uzbekistan in the conditions of economic modernization. The methodology for compiling segmental reporting has also been developed, which consists in determining financial accounting for segments, segments for which it is necessary to collect complete information, and also in obtaining information on the reportable segments, which will allow the most accurate and complete disclosure of information on the activities of firms in different aspects.

*Ключевые слова:* закон, рыночная экономика, бухгалтерский учет, отчетность, международные стандарты, концепция.

*Keywords:* law, market economy, accounting, reporting, international standards, concept.

В международной практике в целях совершенствования механизма финансового учета и отчетности в туристических компаниях проводятся целевые научные исследования, в частности, уделяется особое внимание финансовой отчетности, которая позволяет формировать релевантную информацию для внутренних и внешних пользователей при принятии как оперативных, так и стратегических решений, а, следовательно, является одним из ключевых факторов преодоления кризисной ситуации и сохранения конкурентных преимуществ организации.

Развитие экономики на современном этапе требует адаптации к её условиям системы бухгалтерского учета в стране, хотя это система не сильно изменилась со времен

централизованного регулируемой хозяйственной деятельности. План счетов бухгалтерского учета, которым пользуется подавляющее большинство организаций, не предусматривают такого разделения. Все чаще перед бухгалтерами встает такой вопрос: Что такое финансовый учет?

В работах В. Г. Гетьман дает следующее определение финансовому учету — это бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации, необходимой для внешних пользователей. Он строго регламентирован и подчиняется установленным Положениям по бухгалтерскому учету (стандартам) [1].

Другой ученый М. И. Городецкая считает, что Финансовый учет обеспечивает информацией, как правило, внешних пользователей, которые непосредственно заинтересованы в полной и достоверной информации о деятельности организации, её текущем хозяйственно-финансовом положении, результатах работы за отчетный год. Финансовый учет нормативно регулируется, информация предоставляется потребителям в унифицированном виде согласно формам финансовой отчетности, утверждаемым Министерством Финансов. Информация финансового учета носит открытый и ретроспективный характер и предоставляется в сопоставимых числовых показателях в денежном измерении [2].

Известный экономист-бухгалтер Н. П. Кондраков считает, что «Финансовый учет охватывает информацию, которая не только применяется для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам, то есть сторонним пользователям» [3].

Такие ученые как, В. Ф. Палий и В. В. Палий в своем учебном пособии «Финансовый учет» дали следующее определения Финансовому учету:

-учет всех активов (имущества), обязательств, собственного и заемного капитала, финансовых результатов деятельности, за которые несет ответственность данных хозяйствующих субъектов,

-гарантированное раскрытие всей важной (существенной) финансовой информации в публичной отчетности.

-ограниченность в основном финансовыми показателями в обобщенном денежном выражении.

-общее нормативное регулирование, обеспечивающее сопоставимость финансовой информации, раскрываемой различными хозяйствующими субъектами.

-отражение в основном ретроспективной информации о прошедших событиях.

Финансовый учет ведется методом двойной записи путем одновременного и взаимосвязанного отражения хозяйственной операции в денежной оценке на не менее двух счетах бухгалтерского учета. и Статье 10. «Стандарты бухгалтерского учета» Стандарты бухгалтерского учета определяют минимальные требования к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности [4].

В Таблице 1 представлено распределение размещенных лиц в гостиницах и аналогичных средствах размещения по целям поездок за 2015 год.

Как видно по данной таблице-1 размещенных лиц в гостиницах и аналогичных средствах размещения по целям поездок за 2015 год размещено лиц — всего человек 1325240. В том числе по целям поездки: досуг, отдых 479681, деловые и профессиональные 725233, лечение и профилактика 15426, прочие 104900, в том числе граждан Узбекистана: Всего, человек 900595 по сравнению стран СНГ больше на 788529 человек и дальнего зарубежья на 588016 человек. В странах дальнего зарубежья на 25042 больше граждан размещающихся в целях отдыха, чем в Узбекистане. В целом в Узбекистане деловые и профессиональные поездки составляют 593562 человек, в странах дальнего зарубежья 80402 человек, а в странах СНГ 51269 человек.

Таблица 1.

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАЗМЕЩЕННЫХ ЛИЦ В ГОСТИНИЦАХ  
И АНАЛОГИЧНЫХ СРЕДСТВАХ РАЗМЕЩЕНИЯ ПО ЦЕЛЯМ ПОЕЗДОК (за 2015 год)

Размещено лиц	Всего, человек	В том числе по целям поездки: досуг, отдых	Деловые и профессиональные	Лечение и профилактика	Прочие
Всего	1325240	479681	725233	15426	104900
<i>в том числе граждан:</i>					
Узбекистана	900595	201490	593562	14504	91039
стран СНГ	112066	51659	51269	796	8342
дальнего зарубежья	312579	226532	80402	126	5519

<sup>\*)</sup> По данным Государственного таможенного комитета Республики Узбекистан

В соответствии с международной и принятой отечественной практикой, затраты оцениваются по себестоимости. Себестоимость турпродукта формируется под воздействием разных факторов. Поэтому возникает необходимость установить факторы, которые являются решающими на различных стадиях создания турпродукта, и организовать их анализ.

Себестоимость турпродукта представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат.

К затратам, возникающим у туристских организаций, можно отнести:

затраты, непосредственно связанные с производством и реализацией турпродукта (на приобретение прав у специализированных организаций и предпринимателей на следующие услуги туристам):

- по транспортному обслуживанию (автотранспортные, авиационные, железнодорожные, морские и речные перевозки);
- по размещению и проживанию (в гостиницах, мотелях, кемпингах, пансионатах, домах отдыха и др.);
- по питанию (в столовых, ресторанах, кафе, барах).

Таблица 2.

ОСНОВНЫЕ ТУРИСТИЧЕСКИЕ РЕСУРСЫ

Основные туристические ресурсы, единиц	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Музеи	105	106	107	109	109	110
Театры	42	43	45	45	45	45
Концертные организации	37	39	43	52	53	55
Цирки	1	1	1	1	1	2
Парки культуры и отдыха	145	145	164	167	167	167
Зоопарки	2	2	2	2	2	2
Информационно-ресурсные и информационно-библиотечные центры	2809	2809	2831	2834	2839	2845

Как видно по данной Таблице-2 основные туристические ресурсы за последние годы значительно увеличились в коэффициенте на 1-2%. Оценивая состояние Узбекстанского бизнеса, можно сказать, что середина 90-х годов и вступление в третье тысячелетие проходят под знаком борьбы за рентабельность. Доказательством этому является пристальное внимание к использованию имеющихся ресурсов и, соответственно, появление потребности в постановке и совершенствовании управленческого и оперативного учета на предприятиях.

Данное обстоятельство наложило определенные требования к облику информационных систем — в том числе и адресуемых представителям небольших предприятий.

Рамки программных продуктов, опирающихся на бухгалтерскую модель обработки информации (т. е. на некий массив проводок, к которым «привязаны» данные аналитического учета и натуральные показатели) стали узкими и неудобными и для этой категории пользователей. Им, точно так же, как и более крупным субъектам рынка, необходима система управления бизнесом, которая базируется не на бухгалтерских записях, а на оперативном учете хозяйственной деятельности.

В то же время реализация такого подхода к разработке информационных систем ни в коей мере не нарушает существующие нормы ведения бухгалтерского учета и не создает дискомфорта в повседневной работе бухгалтерской службы.

На сегодняшний день период предоставления гостиничных услуг носит сезонный характер, то есть это период с июня по сентябрь, но при дальнейшем развитии и увеличении перечня предоставляемых услуг имеет тенденцию к расширению временных границ.

Основным критерием признания выручки от реализации туристических услуг является переход к покупателю права пользования и рисков на услуги после исполнения договора. Поэтому содержащееся в договоре условие о моменте перехода права собственности на реализуемые услуги от субъекта туристической деятельности к ее участнику определяет момент возникновения доходов, связанных с реализацией услуг.

Таким образом, реализованными признаются услуги, на получение которых покупателю передано право на собственности в соответствии с договором оказания туристических услуг, оформлен в установленном порядке туристический ваучер и за которые в полном объеме получены денежные средства [5].

В бухгалтерском учете реализация туристических услуг отражается в соответствии с требованиями Типового плана счетов бухгалтерского учета с использованием счета 9010 «Выручка от реализации готовой продукции».

Сформированы следующие предложения по порядку расчета амортизации основных средств в туристических компаниях, в частности: целесообразно не пользоваться в понятии «бухгалтерская амортизация» слово двойная и предоставить расчет амортизации в распоряжение компаний. Если рассматривать это на примере объекта исследования, то можно увидеть следующее: в финансовой отчетности объекта исследования — туристической компании ООО «ENJOY TRAVEL» МСНJ стоимость (первоначальная) основных средств указана в размере 26 482,0 тыс. сум. В соответствии с методом равного расчета амортизация рассчитана в размере 5 132,0 тыс. сум. При этом по методу снижения остатка с двойной нормой амортизации данный показатель составляет 10 264,0 тыс. сум. В предлагаемом нами варианте рекомендуется списывать эти активы в соответствии с решением управления предприятия. То есть основные средства (морально устаревшие) заменяются современными. Если будет создано предлагаемое право (свободный выбор амортизационных норм) предприятие сможет выбрать норму в 3,5 раза больше и рассчитать амортизацию.

$$(100/\text{срок службы}) * 3,5$$

В этом случае годовая сумма амортизации — 18537,0 тыс. сум или около 70,0% стоимости основных средств было бы покрыто в первый год (полностью переведены в затраты: Дебет 9400 — счета, учитывающие расходы периода или 2000, 2300, 2500, 2700 — расходы, связанные с производством (выполнением работ и услуг) (при создании туристической продукции), Кредит 0200 — счета, учитывающие устаревание основных средств).

В соответствии с Инструкцией по применению НСБУ-21 Республики Узбекистан предусмотрено, что в счете 8710 — «Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)» ведется учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) туристических предприятий за отчетный период. Следовательно, туристические предприятия могут

распределять определенную часть чистой прибыли по ежемесячно или по квартальным и годовым результатам между учредителями. В этих целях мы предлагаем ввести в данный счет рабочий счет 8711 – «Распределение чистой прибыли». Это даст возможность формированию сведений о надлежущей к распределению части вышеуказанного счета 8710 — «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

Исследования показали, что целесообразно формулировать получение доходов по роялти в туристических предприятиях. Такие доходы возникают при использовании патентов, торговых марок, авторского права компьютерных программ. При этом доходы в виде роялти (проценты, рента и другое) признаются в периоды использования активов (Дебет 4850 «Получаемый роялти» Кредит 9510 «Доходы в виде роялти»). Туристическое предприятие имеет право передать право по представлению туристических услуг (патент или лицензию), полученное на основе договоров другим предприятиям, начинающим свою деятельность в этой сфере. В результате предприятие будет иметь возможность увеличения своих доходов от финансовой деятельности вне своей основной деятельности [6].

Таблица 3.

ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ТУРИСТИЧЕСКОЙ КОМПАНИИ

ООО «ENJOY TRAVEL» (тыс. сум)

Показатели	Прошлый год	Отчетный год	Разница (+,-)	
			в сумме	в %
Чистая выручка от реализации продукции	1586693	3585747	+1999054	226,5
Валовой доход (прибыль)	137810	258148	+120338	188,3
Доход (прибыль) от основной деятельности	110803	215455	+104652	195,4
Доход (прибыль) от общехозяйственной деятельности	110803	215455	+104652	195,4
Доход (прибыль) до налогообложения	110803	215455	+104652	195,4
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	15560	45593	+30033	293,5

Как видно из этих данных, в туристической компании ООО «ENJOY TRAVEL» при оценке формирования финансовых результатов можно увидеть положительного изменения данного процесса в предприятии. То есть доходы имеют тенденцию увеличения. Увеличение выручки от реализации продукции на +1 999 054 тыс. сум (226,5 процентов) в конечном счете приводит к увеличению чистой прибыли отчетного периода на +30 033,0 тыс. сум или 293,5 процента. На основе этих показателей, при расчете финансовой рентабельности активов компаний по рекомендации американского финансово аналитика У.Бивера, данный показатель составит к началу отчетного периода 7,6 (15 560,0\*100/202 914,0), а к концу отчетного периода 36,6 (45 593,0\*100/124 241,0). Это говорит о том, что в течение следующих пяти лет в туристической компании нет вероятности банкротства [7].

По сведениям бухгалтерского баланса ООО «ENJOY TRAVEL», являющегося объектом исследования, проведен анализ критериев разделения на текущие и долгосрочные активы и обязательства по требованиям, установленным в международных стандартах:

*В результате исследования были сделаны следующие выводы:*

*во-первых*, сведения, полученные при составлении и анализе бухгалтерского баланса предприятий и фирм, действующих в туристической сфере и являющихся объектом исследования (ООО "GRAND COMFORT TRAVEL", ООО "MITRA TRAVEL", ООО "ENJOY TRAVEL") олицетворяют для пользователей важную информацию о финансово состоянии и ликвидности фирмы.

во-вторых, в международных стандартах (МСБУ-1) понятие бухгалтерский баланс заменено более широким понятием, то есть именуется как «Отчет о финансовом состоянии».

в-третьих, финансовые результаты являются системой взаимосвязанных экономических показателей, которые определяются на основе сопоставления доходов и расходов туристических предприятий. Определены целевые задачи и приоритетные направления государственной политики в сфере туризма на среднесрочную перспективу [8].

Следовательно, данное постановление позволит минимизировать формальности и снизить расходы потенциальных туристов, связанных с оформлением туристских виз; активизировать приток иностранных туристов, в т.ч. за счет увеличения количества групповых туристов в малых группах; продлить их пребывания в нашей стране за счет введения единой туристской визы сроком на 1 месяц.

Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности имеет важное значение при организации финансового учета в туристических компаниях. Только для одной подготовки и представления финансового отчета концептуальная основа включает подготовку финансовой отчетности, ее элементов, принципов и правил. Эта концептуальная основа была разработана для всех субъектов хозяйствования в общем виде. По нашему мнению, целесообразно разработать новый проект концептуальной основы для субъектов малого бизнеса с учетом их особенностей. Данная концептуальная основа охватывает не только порядок подготовки и представления финансовой отчетности, но и вопросы организации финансового учета [9].

Таблица 4.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ В  
ТУРИСТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

<i>Название нормативно-правовых актов</i>	<i>Примечание</i>
<i>Первый уровень:</i>	
Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете”, 13 апреля 2016 г., №404.	устанавливает общие требования по организации и ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности в туристических предприятиях.
Налговый кодекс Республики Узбекистан. Сборник законодательных актов Республики Узбекистан, 2007 г., №52 (I)	определяет порядок налогообложения в туристических предприятиях.
<i>Второй уровень:</i>	
Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «Об утверждении положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов». 5 февраля 1999 г. №54.	определяет порядок формирования финансовых результатов, определения себестоимости и учета расходов туристической продукции и туристических услуг в туристической деятельности.
Порядок ведения юридическими лицами кассовых операций с иностранной валютой на территории Республики Узбекистан. 11.01.1999 г. N ЭГ/13-01-44	регулирует операции туристических компаний с иностранной валютой.
Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ 1-24).	определяет порядок учета объектов финансового учета в туристических предприятиях и применения плана счетов.
<i>Третий уровень:</i>	
Учетная политика хозяйствующих субъектов и другие внутренние акты	определяют вопросы организации учета в туристических предприятиях в соответствии с законодательством

Предлагается проект концептуальной основы для субъектов малого предпринимательства по результатам проведенного исследования (также могут быть сформированы как часть действующей концептуальной основы):

Предлагаемый проект создает возможности для дальнейшего совершенствования порядка организации финансового учета и составления финансовой отчетности, дальнейшего раскрытия сущности и разъяснения содержания национального стандарта бухгалтерского учета в действующем НСБУ-20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства».

С учетом особенностей сферы туризма в организации финансового учета в туристических предприятиях в исследовании выражен следующий подход: «Целью финансового учета в сфере туризма оценка имущественного и финансового состояния, обобщение информации об активах, обязательствах и состоянии частного капитала, составление периодических и годовых финансовых отчетов».

В Таблице 4 приведены нормативно-правовые акты по регулированию финансового учета и отчетности в субъектах предпринимательства, занимающихся туристической деятельностью.

Система счетов в финансовом учете туристических предприятий обобщает всю информацию о состоянии и движении материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Предложена общая структура рабочих счетов, необходимых для применения в НСБУ-21.

#### *Источники:*

1. Закон РУз «О бухгалтерском учете» от 13 апреля 2016 г. №ЗРУ-404, ст. 10
2. Данные Государственного таможенного комитета и Госкомстата Республики Узбекистан Режим доступа: <https://goo.gl/REzYlK> (дата обращения 11.01.2018)
3. Статистические данные туристической отрасли Республики Узбекистан. Режим доступа: <https://uzbektourism.uz/uz/interaktivnye-uslugi/statistika> (дата обращения 11.01.2018)
4. Указ Президента Республики Узбекистан «Об учреждении Министерства инновационного развития Республики Узбекистан». 29 ноября 2017 года Режим доступа: <https://goo.gl/2bgQ1e> (дата обращения 11.01.2018)
5. Речь Президента Республики Узбекистан Ш. Мирзиёева на внеочередной сессии совета Самаркандской области 2017. Режим доступа: <https://goo.gl/2FCEhV> (дата обращения 11.01.2018)

#### *Список литературы:*

1. Гетьман В. Г., Терехова В. А., Шнейдман Л. З. Финансовый учет. М.: Финансы и статистика, 2004. 784 с.:
2. Городецкая М. И. Бухгалтерский учет и налогообложение в индустрии туризма. М.: ИНФРА-М, 2010. 310 с.
3. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет. М.: ИНФРА-М, 2008. 717 с.
4. Ичизли С.М., Закчя Н.М. Реформа бухгалтерского учета в бывших советских республиках: существенный компонент экономической независимости // Журнал государственного финансового управления. 2000. Т. 49. №. 2. С. 46.
5. Буторина А. И., Никифорова В. Е. Развитие бухгалтерского учета // Современный взгляд на будущее науки. 2016. С. 106-108.
6. Коноваленко И. Е., Оглы М. М. Д., Тропникова А. Н. развитие бухгалтерского учета // Экономические исследования и разработки. 2017. С. 50.
7. Мельникова Л. А. Пути реформирования российских стандартов бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности // Вестник научных конференций. ООО Консалтинговая компания Юком, 2017. №. 3-3. С. 79-82.

8. Шаймарданова Д. Р. Малый бизнес в республике Узбекистан: организация бухгалтерского учета и отчетности // *Современные проблемы социально-гуманитарных наук*. 2017. №. 2. С. 136-139.

9. Сатторов Б. К., Алляров С. Р. Развитие экономики Узбекистана в условиях мировых интеграционных процессов // *Наука, техника и образование*. 2017. Т. 1. №. 5. С. 98-100.

*References:*

1. Getman, V. G., Terekhova, V. A., & Shneidman, L. Z. (2004). *Financial Accounting. Moscow: Finance and Statistics*, 784

2. Gorodetskaya, M. I. (2010). *Accounting and taxation in the tourism industry. M.: INFRA-M*, 310

3. Kondrakov, N. P. (2008). *Accounting. Moscow: INFRA-M*, 717

4. Ichizli, S. M., & Zachea, N. M. (2000). Reform of accounting in the former Soviet republics: an essential component of economic independence. *Journal of Public Finance*, 49 (2), 46.

5. Butorin, A. I., & Nikiforova, V. E. (2016). Development of accounting. in modern view of The future of Science (pp. 106-108).

6. Konovalenko, I. E., Ogly, M. M. D., & Tropnikova, A. N. (2017). Development of Accounting. *Economic Research and Development*, 50.

7. Melnikova, L. A. (2017). The ways of reforming Russian accounting standards in accordance with International Financial Reporting Standards. *In the Bulletin of Scientific Conferences*, (3-3), 79-82

8. Shaymardanova, D. R. (2017). Small business in the republic of Uzbekistan: organization of Accounting and Reporting. *Modern problems of social and humanitarian sciences*, (2), 136-139

9. Sattorov, B. K., & Allayarov, S. R. (2017). Development of the economy of Uzbekistan in conditions of world integration processes. *Science, technology and education*, 1 (5), 98-100.

Работа поступила  
в редакцию 20.02.2018 г.

Принята к публикации  
25.02.2018 г.

*Ссылка для цитирования:*

Езиев Г. Л., Темирханова М. Ж. Развитие бухгалтерского учета в условиях модернизации экономики Республики Узбекистан // *Бюллетень науки и практики*. 2018. Т. 4. №3. С. 224-231. Режим доступа: <http://www.bulletennauki.com/yoziyev-temirkhanova> (дата обращения 15.03.2018).

*Cite as (APA):*

Yoziyev, G., & Temirkhanova, M. (2018). Accounting development under the modernization of the Republic of Uzbekistan economy. *Bulletin of Science and Practice*, 4, (3), 224-231