

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ  
РЕСПУБЛИКИ**

**АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ**

**«ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ»**

**На правах рукописи**

**АБДУЛЛАЕВА ТАМАРА ИЛГАР КЫЗЫ**

**МАГИСТРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ**

**на тему: «ПРОБЛЕМЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
В ТУРИСТИЧЕСКОМ БИЗНЕСЕ»**

**Код и название специальности** ИИМ-060402 «Бухгалтерский  
учет и аудит»

**Специализация** Бухгалтерский учет и аудит  
в сфере услуг

**Научный руководитель** Руководитель программы магистров  
к.э.н.доцент Мустафаев Я.Р. к.э.н.профессор Дашдемиров А.И.

**Заведующий кафедрой** д.э.н.профессор Сабзалиев С.М.

**БАКУ-2016**

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Введение.....</b>	<b>3</b>
<b>Глава I. Теоретические и методологические основы реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе.....</b>	<b>9</b>
1.1. Современные концептуальные подходы к формированию бухгалтерского учета как информационной системы управления .....	9
1.2. Методологические аспекты реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе и его адаптации к международным стандартам финансовой отчетности.....	24
<b>Глава II. Развитие рыночных отношений и приоритетные направления реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе.....</b>	<b>35</b>
2.1. Реформирование туристического сектора экономики и современное состояние производственной деятельности в туристическом бизнесе.....	35
2.2. Приоритетные направления реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе .....	41
<b>Глава III. Организационно-методические аспекты оценки активов по справедливой стоимости в туристических организациях.....</b>	<b>48</b>
3.1. Сущность и экономическое содержание справедливой стоимости и других альтернативных стоимостных категорий, используемых в различных МСФО....	48
3.2. Преимущества и предполагаемые трудности внедрения категории «справедливая стоимость» в азербайджанской практике ведения бухгалтерского учета.....	54
3.3. Организационно-методические аспекты бухгалтерского учета активов и формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО.....	57
<b>Заключение .....</b>	<b>71</b>
<b>Список использованной литературы.....</b>	<b>76</b>

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Развитие рыночных отношений и в целом экономики в туристическом бизнесе народного хозяйства предопределяет необходимость формирования эффективной системы управления деятельностью этих организаций. Средством достижения этого является реализация обширного перечня мероприятий по приведению организаций в соответствие со стратегией их развития и требует решения крупных научно-практических и организационно-методических проблем: совершенствование управления путем расширения его функций и использования экономических методов менеджмента; повышение эффективности производства, производительности труда и свойств предпринимательской деятельности и конкурентоспособности; улучшение финансового состояния и платежеспособности организаций и т.д. Все это влечет за собой необходимость принятия принципиально новых и оптимальных управленческих решений по стратегии развития организаций.

Основной информационной базой управления туристическим бизнесом является бухгалтерский учет. Он должен обеспечивать все необходимые информационные потребности внутреннего управления организаций и внешних пользователей финансовой отчетности для принятия и реализации объективных экономических решений. Поэтому информация бухгалтерского учета в современных условиях должна обладать определенными свойствами (достоверность, оперативность, уместность, релевантность, гибкость и др.) и качественными характеристиками (существенность, надежность, полезность) для управления хозяйственными процессами и собственностью организации. Это требует сделать более активные шаги по реформированию бухгалтерского учета в туристическом бизнесе в соответствии с общепризнанными принципами и требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а также Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ). При этом необходимо основываться на принципе преемственности с целью сохранения достижений методологии отечественной науки и практики бухгалтерского учета для

гармонично - прогрессивной его адаптации в соответствии с МСФО и НСБУ. Исходя из этого должны разрабатываться отечественные стандарты, проектные решения по выбору процедур учета и оценки имущества, алгоритмы обработки данных, система счетов, способы и формы обобщения информации, периодичность ее представления пользователям внутренней и внешней отчетности и т.п.

**Степень разработанности проблемы.** Теоретические, методологические положения и проблемы организации практики бухгалтерского учета отражены в трудах отечественных ученых: Самедзаде З., Сабзалиев С.М., Аббасов Г.А., Аббасов И.М., Садыгов А.А., Дашдемиров А.И., Кулиев В.М., и др.

Зарубежный опыт бухгалтерского учета освещен в работах известных ученых таких как: Бакаева А.С, Безруких П.С., Бахрушиной М.В., Шеремета А.Д. Дж. Арнльда, К. Друри, М. Карренбауэра, Р. Мюллендорфа, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Дж. Фостера, Г. Хорнгрера, и др.

Вместе с тем проблемы теории, организации и практики бухгалтерского учета, его адаптации в соответствии с принципами и требованиями МСФО и НСБУ в туристическом бизнесе остаются недостаточно исследованными. В частности, недостаточно разработанными являются проблемы организации бухгалтерского учета и оценки активов по справедливой стоимости. Требуют научного обоснования теоретические положения и методические аспекты реформирования первичного, аналитического и синтетического учета специфических объектов бухгалтерского учета в туристическом бизнесе. Возникает необходимость внесения изменений в систему счетов бухгалтерского учета, а также разработки рекомендаций по оптимальной его дифференциации на подсистемы финансового и управленческого учета и др. Недостаточная теоретическая и методическая разработанность указанных вопросов реформирования бухгалтерского учета определили выбор темы диссертации, ее актуальность, цель, задачи и основные направления исследования.

**Цель исследования** состоит в обосновании теоретических положений реформирования и разработке организационно-методических рекомендаций по адаптации бухгалтерского учета в туристическом бизнесе в соответствии с

принципами и требованиями МСФО и НСБУ. В соответствии с поставленной целью определены задачи исследования:

- обобщение методологических аспектов и обоснование теоретических положений реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе;

- систематизация характеристик принципов, допущений и требований в отечественном бухгалтерском учете и международной теории и практике;

- оценка состояния экономики туристического бизнеса в Азербайджане и определение приоритетных аспектов реформирования системы бухгалтерского учета в отрасли;

- критический анализ развития бухгалтерского учета и определение предпосылок необходимости его адаптации в соответствии с принципами и требованиями МСФО и НСБУ;

- обоснование возможности и объективности оценки активов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в туристическом бизнесе по справедливой стоимости в соответствии с МСФО, НСБУ;

- разработка организационно-методических рекомендаций по оценке и бухгалтерскому учету активов по справедливой стоимости в системе управления.

**Объектом исследования** послужили туристические организации Азербайджанской Республики.

**Предметом исследования** явились организационно-экономические отношения, возникающие в процессе функционирования бухгалтерского учета как информационной системы и ее взаимодействия с общей системой управления туристических организаций.

**Теоретической и методологической основой исследования** являются научные труды и разработки отечественных и зарубежных специалистов по бухгалтерскому учету, законодательные, нормативные и методические материалы по регулированию бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в АР, а также Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

**Основные методы исследования.** В работе использованы общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, моделирование, экономико-

статистический, приемы апробирования, систематизации и обобщения теоретического и практического материала.

**Информационной базой диссертационного исследования** послужили данные органов статистики, фактические материалы туристических организаций Министерства культуры и туризма АР, конкретных туристических организаций, на примере которых выполнено диссертационное исследование.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке теоретических положений и организационно-методических рекомендаций по реформированию бухгалтерского учета в туристическом бизнесе и его адаптации к МСФО и НСБУ. В процессе исследования получены следующие теоретические и практические результаты, определяющие научную новизну и являющиеся предметом защиты:

- обоснованы теоретические положения реформирования бухгалтерского учета и систематизированы характеристики его принципов, допущений и требований в отечественной и международной теории и практике;

- определены приоритетные направления реформирования системы бухгалтерского учета и предпосылки необходимости его адаптации к принципам и требованиям МСФО и НСБУ;

- предложены модели оценки активов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности туристических организаций по справедливой стоимости в соответствии с МСФО, НСБУ;

- разработаны организационно-методические рекомендации по бухгалтерскому учету активов по справедливой стоимости в системе управления туристическим бизнесом.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что содержащиеся в диссертации организационно-методические и практические рекомендации позволяют организовать бухгалтерский учет активов в туристических организациях в соответствии с требованиями МСФО, НСБУ. Это повысит уровень обоснованности информационного обеспечения управления туристическим бизнесом, а также внешних пользователей финансовой отчетности для принятия

объективных экономических решений.

Материалы диссертации могут служить основой для разработки специального положения по бухгалтерскому учету активов в туристическом бизнесе. Кроме того, отдельные результаты исследования могут быть использованы для подготовки и переподготовки специалистов экономического профиля в высших учебных заведениях при преподавании курсов «Бухгалтерский финансовый учет», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Бухгалтерская отчетность».

**Апробация результатов исследования.** Основные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, вошли в Методические рекомендации по бухгалтерскому учету различных объектов туристических организаций АР.

**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения трех глав, заключения, списка использованной литературы. Основное содержание работы изложено на 79 страницах машинописного текста, содержит 8 таблиц. Список литературы включает 49 наименований.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, сформулированы ее цель и задачи, раскрыта научная новизна и практическая значимость результатов исследования.

В первой главе - «Теоретические и методологические основы реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе» - исследованы современные концептуальные подходы к формированию рыночной модели бухгалтерского учета как информационной системы управления хозяйствующими субъектами; систематизированы характеристики принципов, допущений и требований в отечественном бухгалтерском учете и международной теории и практике.

Во второй главе - «Развитие рыночных отношений и приоритетные направления реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе» - определены тенденции развития экономики, предпосылки и приоритетные направления реформирования системы бухгалтерского учета в туристическом

бизнесе в соответствии с принципами МСФО, НСБУ.

В третьей главе - «Организационно-методические аспекты оценки активов по справедливой стоимости в туристических организациях» - разработаны модели оценки активов по справедливой стоимости и их учета, формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в организациях по принципам МСФО, НСБУ

В заключении диссертационной работы обобщены основные научные результаты, выводы и рекомендации исследования.



# **Глава I. Теоретические и методологические основы реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе**

## **1.1. Современные концептуальные подходы к формированию бухгалтерского учета как информационной системы управления туристическим бизнесом**

Современный этап развития рыночных отношений характеризуется возрастанием разнообразия социально-экономических связей, усложнением хозяйственных процессов и методов управления ими, что предопределяет стремительное усиление роли информации в экономическом развитии. Информационное обеспечение становится важнейшей составной частью всей системы функционирования коммерческих организаций, поскольку обеспечивает единое пространство данных для планирования и бюджетирования деятельности, анализа полученных результатов и принятия соответствующих решений.

Задачи повышения эффективности управления на микроуровне (в хозяйствующих субъектах), государственного управления социально - экономическим развитием общества, создания условий для эффективного функционирования рыночных механизмов, постоянно находящихся в центре внимания широкого круга ученых и специалистов различных отраслей знания и видов деятельности. Для разработки путей и средств решения этих задач используются различные модели, методы и инструментари. Однако в целом приходится констатировать, что адекватное информационное обеспечение до сих пор еще не достигло должного уровня. Пока оно не отвечает в полном объеме требованиям современной рыночной экономики, информационного ее обеспечения, что в известной степени проявляется в недостаточной открытости («прозрачности»), доступности, достоверности информации, своевременности ее поступления пользователям и др. [13].

При переходе экономики Азербайджана на использование рыночных механизмов стало очевидно, что учетные концепции, методы и приемы, сложившиеся при

административно-командной системе управления, требуют развития и создания более эффективных и гибких систем учета и контроля, что предопределяет по-новому осознание теоретических и методологических основ их развития и функционирования в системе управления.

Развитие рыночно ориентированной экономики выдвигает перед отечественной наукой важнейшую задачу - теоретически обосновать сущностные основы и определить практические пути реализации принципиально новой схемы организации учетного обеспечения для эффективного управления экономикой.

Концепции учета формировались на протяжении нескольких десятилетий и представляют собой подвижную форму выражения научных знаний. Современные теории бухгалтерского учета носят ярко выраженный персона-листический характер, поскольку сводят объяснения хозяйственных процессов к поведению лиц, занятых в этих процессах [37; 41]. Так, юридическая теория рассматривает бухгалтерский учет как науку во взаимосвязи с гражданским правом, т.е. объясняет предмет бухгалтерского учета как контроль прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Исходя этого прибыль рассматривается не как совокупность полученных средств, а как право на их получение. Психологическая теория основывает свои суждения на информационном сообщении, вырабатываемым в учете и представленным как стимул, который призван вызвать у пользователя (получателя) информации соответствующую реакцию.

Информационная же теория занята оценкой информации о фактах хозяйственной жизни. Из нее вытекает новая категория существенности (информативности) фактов. Она основана на принципе многозначности логических систем, который противопоставляется лежащему в основе классической логики принципу двужначности, в то же время не отрицая и классическую традиционную логику. Для снятия противоречий, присущих диграфической учетной парадигме, эта теория обращается к неформальной логике, как основе для коррекции учетной парадигмы, что связано с неопределенностью в суждениях о будущем поведении экономической системы.

Последовательное проникновение бухгалтерской информации в другие части

информационного пространства проявляются в становлении новых направлений в учете. Так, в рамках расширения границ традиционного бухгалтерского учета появляется социальный учет. Его определяют в широком смысле как представление сведений о расходах, которые несет общество в связи с деятельностью организаций. Бухгалтерский учет пытается внести свой вклад в формирование информации о человеческих ресурсах, поскольку сила любой организации зависит от кадрового потенциала. С позиций юридической трактовки бухгалтерского учета человеческий капитал не является активом, с экономической же, затраты на подготовку кадров капитализируются в активе как инвестиции в персонал, с последующей амортизацией в течение ряда лет.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета проявляется в разграничении его на два направления - финансовый и управленческий. Последний в XXI веке получит самое широкое распространение, поскольку его появление продиктовано условиями экономической жизни, ее проблемами [9; 12]. Одной из причин возникновения столь многих видов учета стало то обстоятельство, что в условиях рыночной экономики возникло много пользователей данных традиционного бухгалтерского учета, а для различных целей и различных пользователей требуется различная информация (так называемое правило Р. Энтони.)

Возвращаясь к понятию «концепция», определение которого было дано нами ранее, следует отметить, что она является важной категорией в бухгалтерской учетной теории. Если «постулаты» являются необходимыми допущениями, т.е. утверждениями, принимаемыми в рамках научной теории за истинные, играющие роль аксиомы, то концепции в своей сущности являются директивными и ориентирующими основаниями для действия. Концепции помогают определять цели учета и, таким образом, способствуют разработке методов и средств для достижения этих целей. Понимание основных концепций учета необходимо и как условие для разумной оценки учетных принципов. Учетные концепции непосредственно связаны с основными постулатами и общими принципами и образуют базу, на которой утверждаются не менее важные учетные теории [19; 41].

Другой ключевой категорией учетной теории являются «принципы», которые

представляют собой исходные положения, основные утверждения, выражающие важные взаимосвязи в учете. Они определяют в широком смысле те действия, которые лучше всего способствуют выполнению целей учета.

Учетные принципы обобщены теорией, и поэтому по своей сущности считаются универсальными и применимыми ко всем предприятиям. Они представляют собой общеметодологические конструкции, которые могут строиться или от общего к частному, или от частного к общему. Бухгалтерские принципы выражают «важные взаимосвязи», а не определенные правила и процедуры. Они связаны с целями учета и поэтому должны определять образ действий, удовлетворяющий этим целям. Однако это не означает, что учетные принципы должны рассматриваться как фундаментальные и неизменные истины. Поэтому по поводу определения принципов учета нет единого мнения среди специалистов [23; 27; 30; 45].

Попытка индивидуального и коллективного формирования принципов бухгалтерского учета относится к XX в. Глубинный смысл этих процессов заключался в уменьшении неопределенности в учетной системе и, опосредовано, в экономике в целом. Например, в американском учете практически полная свобода во внутренних профессиональных правилах ограничивалась необходимостью следовать основополагающим учетным принципам. В настоящее время не существует какого-либо реестра основополагающих принципов, принятых всеми странами и бухгалтерами. В разных научных и практических источниках можно встретить совокупность примерно одних и тех же принципов, однако вариация присутствует практически всегда. В этом смысле уместно отметить перечень базовых принципов счетоведения (теории бухгалтерского учета), представленный профессором Я.В. Соколовым [41, с. 30 - 41]. В нем содержатся следующие принципы: целостность, самостоятельность, регистрация, непрерывность, идентификация, квантифицируемость, относительность, дополнительность, верифицируемость, непротиворечивость, ясность, интерпретируемость, коммуникация.

Этот список можно дополнить и другими принципами. Однако если

бухгалтер в своей повседневной работе будет опираться только на основополагающие принципы, то получение сопоставимой информации финансовой отчетности вряд ли достижимо. Поэтому в дальнейшем ряд факторов обусловил переход от основополагающих принципов и общих рекомендаций по практике ведения учета и составления отчетности к разработке и использованию концептуальной основы финансовых отчетов, введению стандартов и законодательных норм, регулирующих деятельность организаций.

Концептуальные основы учета и финансовой отчетности являются гораздо более подвижной категорией по сравнению с общепринятыми принципами учета: если принципы могут оставаться неизменными в течение многих лет, то в концептуальные основы могут вноситься коррективы. Концептуальные основы достаточно гибко отражают особенности социально - экономических, юридических, политических и исторических условий, присущих той или иной стране. Преимущества, которые предоставляют концептуальные основы, являются столь значительными, что их разработку в большинстве стран рассматривают как весьма приоритетную задачу.

Разработка концептуальных основ, на наш взгляд, позволяет:

- сделать внешнюю бухгалтерскую информацию однозначной и непротиворечивой, что в свою очередь, будет способствовать большей сопоставимости информации финансовой отчетности;
- при проявлении новых условий, новых операций, новых объектов учета составлять отчетность, не дожидаясь принятия соответствующего стандарта;
- учесть в обобщенном виде для целей формирования отчетности экономические, социальные особенности страны и отраслевые особенности;
- стимулировать дальнейшее развитие бухгалтерского учета, поскольку разработка концепции сопровождается борьбой мнений, сопоставлением различных позиций, в результате которых формируются теории.

Концепции учета как научные категории оказывают определяющее влияние на процесс управления системой информации финансовой отчетности.

Основой для формирования внешней управляющей информации служат

теории бухгалтерского учета. Как отмечают М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера, в настоящее время «бухгалтерский учет характеризуется наличием огромного числа неявных или неполных теорий, не всегда согласующихся друг с другом» [40]. В качестве главного недостатка существующих теорий они указывают на отсутствие последовательной теории, дающей возможность оценивать практические процедуры. Тем не менее, именно конкурирующие между собой теории учета позволяют расширить и сформировать ту область информации, которая может быть определена как парадигма (знания, отражающие накопленный опыт человечества в учетной области).

На основе опыта многих стран, практической деятельности миллионов предприятий, исследований сотен тысяч ученых сформировались учетные знания, идет непрерывный процесс их обогащения. В таких условиях задача эффективного использования знаний выходит на первый план. Для ее решения требуется активное международное информационное взаимодействие, благоприятная информационная среда, единое информационное пространство, представляющее, в свою очередь, возможность проверки правильности оценочных суждений, применяемых при построении, подтверждении и выборе теории бухгалтерского учета. Таким образом, разработка стандартов с помощью концептуальных основ становится более предпочтительной, что позволит достичь их последовательности и системности, установить допустимые границы оценочных суждений, добиться эффективного представления данных и, следовательно, доверия пользователей к информации финансовой отчетности.

Отмечая важность концептуальных основ, Совет по стандартам бухгалтерского учета США дает им следующие определения - «согласованная система взаимосвязанных целей и принципов, на основе которой возможна разработка непротиворечивых стандартов и которая определяет природу, функции и границы финансового учета и отчетности». Аналогичный взгляд на концептуальные основы присутствует в англоязычных странах. Так, например, в проекте развития «Австралийской концептуальной основы регулируемой финансовой отчетности» концепция трактуется, как «совокупность взаимосвязанных положений,

определяющих природу, предмет, цель и в широком смысле - содержание финансовой отчетности». По мнению ряда специалистов этот проект следует считать наиболее успешной концепцией.

Концепция, которая лежит в основе построения учета, предусматривает строгое соблюдение общих принципов ведения бухгалтерского учета и специальных требований, предъявляемых к отчетности. От их выполнения зависит обоснованность выводов и оценок, получаемых пользователями отчетной информации.

На наш взгляд, концепция далеко не полностью соответствует требованиям, которые должны применяться к такому важному основополагающему документу. В концепции в полной мере не нашли отражение характерные черты развития экономики Азербайджана на данном этапе, хотя именно в ней и следовало бы сделать попытку учесть особенности, присущие современной действительности. В ней должны быть четко сформулированы требования общего характера, т.е. конструктивный подход к развитию учета по достижению баланса между прошлым, настоящим и будущим; требования, предъявляемые к содержанию концептуальных основ - установление приоритетных групп пользователей финансовой отчетности, определение функций концептуальных основ, глубокое рассмотрение и анализ природы элементов финансовой отчетности, критериев их признания и др.; требования, предъявляемые к организационному построению - обязательное краткое обоснование подхода, выбранного из всего спектра имеющихся вариантов, наиболее возможная четкость определений, перечень наиболее дискуссионных моментов (например, тех, которые отличаются от концептуальных основ МСФО и ИСБУ), описание наиболее важных аспектов конфликтов по поводу представления финансовой отчетности, имеющихся на данном этапе.

Следует отметить также и то, что и те возможности, заложенные в концепции, не были реализованы. В частности, подготовленная концепция не является нормативным документом. Определенные элементы концептуальных основ рассредоточены в различных нормативных документах. Причины этого, по нашему мнению, заключается в следующем:

- ограниченность в средствах и времени;
- отсутствие опыта разработки подобных документов;
- сложность экономической ситуации, свойственная стране с переходной экономикой;
- отсутствие должного уровня координации в работе организаций, участие, которых требуется для разработки успешной концепции.

Следующей категорией, являющейся как бы «переходным мостом» от общего к частному, является «модель». В системе общенаучных методов познания моделирование выступает как абстрактно - теоретическое выражение закономерностей познаваемого предмета и самого процесса познания, то есть это путь познания, опирающийся на некоторую совокупность ранее полученных общих знаний. Как метод познания, моделирование «заключается в замене изучаемого объекта его аналогом (моделью), по которому проверяется характеристика оригинала». Отсюда научное понимание «модели» трактует это понятие как отображение, аналог явлений или процесса в основных существенных для целей исследования чертах. Следовательно, модель должна учитывать все важнейшие закономерности, взаимосвязи и условия развития, чтобы на ее основе можно было выполнить мысленный эксперимент и осуществить практическое решение, цель которого - определение поведения объекта моделирования в различных возможных условиях.

При исследовании проблем бухгалтерского учета в качестве модели выступает абстрактная, логико - символическая (логико-математическая) схема того или иного экономического процесса. Моделирование как метод бухгалтерского учета дает возможность вести изучение фактов и хозяйственных процессов не непосредственно, а через специально созданные их образцы и описания - символы (знаки, буквы, слова и т.д.), передающие содержание этих понятий .

В условиях развития двойной диграфической парадигмы моделью стал бухгалтерский баланс, характеризующий статичные объекты учета, противоположные по форме и содержанию. Так вся экономика хозяйства оказалась



«упакованной» в одну таблицу в определенной системности - в единстве противоположностей, характеризующих поведение предприятия, это внешние юридические и экономические связи и внутренние отношения. Основные принципы этой модели лежат в основе современного бухгалтерского учета.

Представленная модель, математически выраженная через классическое уравнение  $A=P$ , ознаменовала рождение теории (счетоведения) из практики (счетоводства).

Современному бухгалтерскому учету как науке присуще исследование теоретических и практических проблем и закономерностей своего развития и дальнейшего совершенствования с целью адаптации к рыночной модели развития экономики.

Современный бухгалтерский учет - наука о сущности и структуре фактов хозяйственной жизни. Задача ее - раскрытие содержания хозяйственных процессов и связи между юридическими и экономическими категориями, с помощью которых эти процессы познаются [41].

Бухгалтерский учет является самостоятельной информационной системой, формирование которой определяется новыми требованиями в условиях повышения его роли в управлении экономическими процессами на различных уровнях и обществе в целом.

Бухгалтерский учет как научную систему образуют хозяйственные явления и процессы (факты). Он существует как следствие хозяйственной деятельности.

Одним из главных направлений реализации системного подхода в исследовании учета является использование его базовых принципов, основными из которых являются целостность, идентификация, регистрация, квантификация, динамичность, интерпретация, коммуникация [41].

Целостность бухгалтерского учета как системы и объекта исследования проявляется в двойственности обобщения хозяйственных явлений и процессов. Данный принцип проявляется в комплексном использовании учетной информации для управления хозяйственными процессами. Он также предполагает, что учет рассматривает только ту хозяйственную деятельность, которая относится к

деятельности организации как хозяйствующего субъекта, но не к деятельности ее собственников (владельцев).

Принцип регистрации выражает действие логического закона достаточного основания и обязанность отражения фактов в первичных учетных документах с последующей их фиксацией в текущем учете в экономически оправданном объеме. Принцип идентификации означает признание факта хозяйственной жизни в соответствии с методом начислений и определенными отчетными периодами. С его помощью проводится различие между получением доходов и правом на их получение и обеспечивается увязка (соответствие) доходов и расходов. Принцип квантификации обеспечивает измерение и исчисление фактов хозяйственной жизни. Он позволяет найти пути решения того, как надо измерять учитываемые объекты, какими единицами, каким образом, необходимо уловить и правильно выразить меру экономических событий. Принцип динамичности означает постоянное совершенствование форм и методов его организации, что обусловлено наличием новых связей как внутри субъектов хозяйствования, так и новыми экономическими отношениями в обществе. Принцип интерпретации связан с содержательной стороной учетной информации, которая должна превратиться в полезную для принятия решений. Логическая обработка, причинное изучение, обобщение фактов, их правильная систематизация, выводы, предложения - все это призвано обеспечить обоснованность управляющих решений, повысить их эффективность.

Принцип коммуникации обычно рассматривается как передача данных по назначению. Вместе с тем, в нем заложен более глубокий смысл. Он акцентирует внимание на различие понятий: данные и информация. Данные являются лишь исходными характеристиками фактов и событий, они - источник информации. Информация же - это упорядоченные данные, знание об особом факте, событии или ситуации. Поэтому данные и информация - это не одно и то же. Следовательно, данный принцип означает коммуникативный процесс информационного обмена, способность получателя информации правильно воспринять и оценить ее в виде сведений, снимающих неопределенность (энтропию).

Отмеченные выше процедурные принципы определяют современную методологию учета, которая, в свою очередь, диктует правильность организации бухгалтерского учета. Совершенствование методологии учета в новых условиях хозяйствования и моделирования, как инструмента исследования базы учетных данных, основано на развитии основных теоретических положений предмета и метода учета. Эти категории тесно связаны с требованиями новых форм хозяйствования и развития рыночных отношений и имеют принципиальное значение для организации и ведения бухгалтерского учета.

Информационный процесс бухгалтерского учета в условиях применения балансового метода обобщения хозяйственных операций распадается на ряд последовательных этапов, составляющих бухгалтерскую процедуру.

По мнению профессора М.И. Кутера «под процедурой бухгалтерского учета понимается логически выдержанная строгая последовательность выполнения бухгалтерских действий отражения информации в процессе регистрации, накопления и обработки учетных данных с целью формирования финансовой отчетности и управленческих сводок».

Первичная регистрация и сбор исходных данных являются начальным этапом учетного процесса. При этом необходимо выявить и зафиксировать все сведения, необходимые для точного и своевременного отражения в учете совершенных хозяйственных операций. От точности, полноты и своевременности собранных данных будут зависеть качество, надежность и достоверность баланса и отчетности.

Системный характер бухгалтерскому учету придает двойная запись каждой хозяйственной операции по счетам [9]. План счетов бухгалтерского учета как их регламентированный перечень, позволяет в стоимостной оценке систематизировать хозяйственные операции посредством последовательных бухгалтерских записей (проводок) в системе координат по дебету и кредиту синтетического и аналитического счета.

Согласование описаний хозяйственных операций и плана счетов в практической учетной деятельности достигается при выполнении следующих

условий:

- экономической тождественности объектов учета наименованиям счетов;
- экономической обоснованности каждой корреспонденции счетов;
- динамичности построения плана счетов, развития номенклатуры счетов в зависимости от интересов собственников и требований заинтересованных внешних пользователей;
- экономической группировки хозяйственных операций на счетах при подготовке бухгалтерских балансов, счетов, сводок и справок.

Таким образом, бухгалтерская процедура выражает тот общий методологический базис, который одновременно отражает как теоретическую, так и практическую области бухгалтерского учета.

Вместе с тем осуществляемое в настоящее время реформирование экономики, внедрение новых методов хозяйствования и многообразие форм собственности требуют переосмысления классической сущности бухгалтерского учета, усиления его воздействия на всю финансово-хозяйственную деятельность организаций.

В организационном аспекте главной движущей силой развития бухгалтерского учета как сферы практической деятельности, следует считать динамизм целей различных групп пользователей учетной информации, которая становится главным ориентиром принятия необходимых управленческих решений. Причем цели могут быть заданы или определены не только функциями управления и его иерархическими уровнями, но и адаптацией экономического субъекта к микро- и макроокружению, необходимостью разрешения противоречий, вызванных информационной асимметрией. На каждом уровне управления возникают специфические информационные потребности, неоднородные по источникам информации, границам, уровню агрегирования данных, временным рамкам, новизне информации, требуемой точности, частоте использования данных.

В этих условиях возникает необходимость внесения уточнений и дополнений в теоретический базис бухгалтерского учета, требуется обновление бухгалтерского инструментария, его методологии в соответствии с условиями рыночной экономики и сложившейся мировой практики [19; 34; 35].

Микроэкономический подход к учетной теории предполагает оценку влияния альтернативных процедур на экономические показатели деятельности организаций, что обуславливает новую философию бухгалтерского учета, заключающуюся в рождении из информационного хаоса «информационного порядка». В данном контексте это означает, что цель современного бухгалтерского учета можно определить как информационное моделирование хозяйственных процессов и контроль за их осуществлением при ограниченных экономических ресурсах.

Новое понимание сущности позволяет рассматривать бухгалтерский учет как систему, представляемую комплексом моделей, способствующих эффективному функционированию деятельности организации и обеспечивающих оценку деловой активности лиц, участвующих в хозяйственных процессах.

Данный теоретический подход включает в себя:

- цель учетного наблюдения;
- предмет наблюдения;
- систему специфических процедур, логических приемов отражения объектов, образующих метод науки.

В наиболее полном виде информационную концепцию учета выразил профессор Я.В.Соколов, убедительно доказавший, что факты хозяйственной жизни - первичные элементы системы бухгалтерского учета. «Факт хозяйственной жизни - это то, что учитывает бухгалтер, то, что выступает как предмет и счетоводства, и счетоведения...Факт хозяйственной жизни есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников или средств и источников одновременно<sup>^ 100</sup>].

Методологический прием, описывающий процесс создания информационных образов объектов в существенных для целей исследования чертах и составляет суть бухгалтерского моделирования, цель которого заключается в том, что с помощью модели можно не только отражать, но и отбирать нужную (существенную) информацию, на основе которой создается возможность реально управлять хозяйственными процессами.

Бухгалтерская модель приобретает свою ценность как с точки зрения

системного подхода в иерархии научных представлений, являясь фундаментом, на основании которого расширяются рамки традиционной бухгалтерии, так и выступая общим методом регистрации фактов хозяйственной жизни для практической реализации реально существующей экономической ситуации.

Моделирование как метод, таким образом, призвано теоретически реконструировать, реорганизовывать хозяйственный процесс в информационный. «Концептуальная реконструкция есть целенаправленный информационный процесс, в ходе которого воспроизводятся и организуются факты хозяйственной жизни посредством специальной языковой системы, позволяющей наиболее простым способом и необходимой полнотой описывать их (факты)» [41]. При этом, бухгалтерский учет превращается в средство концептуальной реконструкции хозяйственного процесса не зеркального его отображения, а информационного воспроизведения в целях эффективного управления им.

Сформированная на выходе информация подвержена «сжатию» (фильтрации). То есть спектр информации, которую получает определенная группа пользователей, имеет свои границы, которые и определяет руководитель (собственник) как главное действующее лицо, заинтересованное в эффективности деятельности хозяйствующего субъекта. Это обстоятельство обуславливает появление отдельных разрезов информации, каждый из которых может быть доступен лишь отдельным пользователям, определенным руководителем, и одновременно изолирован для других.

Систематизация показателей в аналитическом и синтетическом учете всегда направлена на конечный результат - формирование необходимой информации для конкретных пользователей. Это, в свою очередь, обуславливает необходимость интерпретировать аналитические данные и показатели финансовой отчетности с учетом заданных целей.

Финансовый учет состоит из двух частей: непосредственно учета, который формирует информацию о состоянии и изменении объектов учета, и финансовой отчетности [38].

При подготовке финансовых отчетов внешним пользователям возникает

потребность в интерпретации отчетных показателей в связи с их оценкой по рыночной стоимости, приведением в соответствие с показателями отчетности, составляемой по требованию международных стандартов и так далее.

Поэтому к использованию базисной модели бухгалтерского учета для организации финансового учета и отчетности следует определить подходы, позволяющие формировать нужную систему показаний.

Нами предлагаются следующие методические подходы к организации финансового учета с оценкой возможности единого плана счетов, с одной стороны, и международных бухгалтерских стандартов, с другой:

- процедурное (последовательное) выполнение задач финансового учета предполагает получение информации об объектах на каждом из его этапов: I - оценка; II - измерение объектов учета; III - обобщение первичной и аналитической информации; IV - формирование и интерпретация финансовой отчетности; V - анализ финансовой отчетности;

- объекты финансового учета определяются организацией в зависимости от требований управления: капитал, активы (внеоборотные и ликвидные), прибыль и др. На разных этапах финансового учета детализация объектов может быть различной и зависеть от ряда факторов: от целей формируемой информации; задаваемого конкретным пользователям объема информации; характера и направления предполагаемого анализа получаемой информации и др.;

- уровень детализации и точность информации обусловлены связями финансового учета с основной (базовой) бухгалтерской моделью, предполагающей: учет на основе единого плана счетов, измерение объекта учета оформляется документально, оценка объекта учета predetermined учетной политикой, обобщение первичной информации проводится в аналитическом и синтетическом учете. То есть детализация информации будет зависеть от степени использования данных первичного, аналитического, синтетического учета и отчетности.

Перечисленные выше элементы приняты нами в качестве объектов финансового учета. Каждый из объектов адекватен показателям бухгалтерской, а следовательно, и финансовой деятельности, имеет существенное значение для

оценки финансового положения организации.

Учетная система на национальном уровне характеризуется определённым комплексом показателей, основными из которых являются:

- наличие и использование развитой системы национальных бухгалтерских стандартов;
- национальный план счетов;
- система организации бухгалтерского учёта в масштабе предприятия.
- методология определения конечного финансового результата работы предприятия.

Вместе с тем, какими бы существенными не были отличия учёта в разных странах, тот факт, что все они применяют диграфическую парадигму, не поддаётся сомнению. Влияние внешних факторов и социальной среды разрешает определить типичные модели бухгалтерского учёта, что имеет важное значение для лучшего понимания возможностей их изменений под влиянием этих факторов; предугадывание проблем, с которыми может столкнуться каждая страна, а так же для выбора оптимального решения на основе опыта стран с подобными системами развития бухгалтерского учета. Всё это особенно важно для стран, находящихся на пути реформирования учета, в том числе и Азербайджана.

## **1.2. Методологические аспекты реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе и его адаптации к международным стандартам финансовой отчетности**

Развитие рыночных отношений, существенное расширение внешнеэкономических связей, выдвигают новые требования к построению бухгалтерского учета в Азербайджане. Изменения, которые произошли в экономической и социальной жизни страны в последние годы, требуют внедрения многих положений, действующих в странах с развитой рыночной экономикой. Это предполагает дальнейшее изучение проблемы интеграции (гармонизации) азербайджанской модели учета и международных принципов.

Финансовая информация, полученная в соответствии с различными учетными



системами оценки (измерения) и раскрытия информации, может в достаточной степени считаться сопоставимой, если пользователи финансовых отчетов имеют возможность делать сравнения (по крайней мере, по ряду направлений) без необходимости быть детально знакомыми с более чем одной системой бухгалтерского (финансового) учета. Проблема сопоставимости учета решается путем гармонизации учета, либо его стандартизации. Между этими понятиями есть определенные различия. Под гармонизацией понимается процесс увеличения сопоставимости различных систем учета путем установления пределов того, как они могут различаться. В этом плане стандартизация, понимается как частный случай гармонизации, или процесс внедрения более жесткого и узкого набора правил учета.

Следует отметить, что существуют два основных подхода к гармонизации бухгалтерского (финансового) учета [41; 48;49]:

1) эволюционный подход к развитию принципов учета, который признает, что страны с различными экономическими и юридическими системами должны иметь различные учетные системы. Для достижения большей гармоничности учетных систем необходимо время и нормальный порядок развития национальных экономик;

2) активный подход. Данный подход к снижению различий между национальными системами учета предполагает, что должна быть учреждена некоторая организация для того, чтобы разработать набор стандартов, обладающих наднациональной силой.

В этой связи в рамках активного подхода к гармонизации учета и был создан в 1973 г. Международный комитет по бухгалтерским стандартам (IASB), представляющий собой частную организацию, организованную национальными бухгалтерскими организациями разных стран, которая устанавливает международные стандарты финансового учета. В своей деятельности по разработке и внедрению международных стандартов IASB прошел ряд этапов. Стандарты, принятые до 1993 г., характеризуются наличием в них достаточно широкого спектра учетных альтернатив. Это было связано с тем, что деятельность по

разработке стандартов была направлена в первую очередь на определение основ концепции международных стандартов, которая должна быть достаточно гибкой, чтобы быть принятой в различных странах, чьи социальные и экономические условия, а также бухгалтерские традиции сильно различаются. С 1995 г. в связи с развитием рынка ценных бумаг и их регулированием по всему миру, Международный комитет ведет работу по пересмотру старых и разработке новых стандартов, учитывающих эти тенденции [24; 34].

Характерная особенность Азербайджанской национальной модели бухгалтерского учета в том, что при разработке системы учета и отчетности она исходит из фискальных (налоговых) интересов. Это обстоятельство при недостаточно высоком законодательном и нормативном уровне определяют ее консерватизм, проявляющийся в том, что учетные процедуры достаточно детализированы и жестко регламентированы. Учет еще не превратился в гибкий инструмент, с помощью которого можно сравнительно легко реагировать на новации, обусловленные изменением экономической политики государства.

В связи с этим нельзя недооценивать роль концептуальной основы международных стандартов в процессе реформирования отечественной системы учета как инструмента с целью гармонизации ее принципов, правил, норм, выступающих в конечном итоге гарантией интересов пользователей финансовой отчетности.

Для того, чтобы определить дальнейшую гармонизацию учета в АР в соответствии с МСФО, необходимо знать, чем азербайджанская теория и практика отличается от общей теории и практики стран с рыночной экономикой в рамках международных стандартов.

Согласно международным принципам учета, качественные характеристики информации - это признаки учетной информации, имеющие тенденцию увеличивать свою полезность. Они имеют двойную ориентацию, как на пользователей, так и на принятие решений. Понятность, или «прозрачность», является существенной качественной характеристикой информации, которая представляется в финансовых отчетах. Она предполагает быстрое понимание ее

пользователями. В свою очередь пользователи должны иметь достаточные знания в области ведения предпринимательской деятельности, экономики и бухгалтерского учета. Вместе с тем, этот критерий для бухгалтера не должен служить оправданием пропуска информации, которая будет иметь отношение к принятию экономических решений пользователями. При сложности раскрытия ему необходимо найти альтернативные формы представления информации, а не опускать ее.

В Азербайджане этот принцип нигде не идентифицируется, однако подразумевается логикой порядка формирования и представления информации. Понятность отчетности до недавнего времени обеспечивалась ее стандартным содержанием и форматом, установленным Минфином АР.

В соответствии с Концептуальной основой информация должна быть уместной для принятия экономических решений пользователями. Она имеет это качество тогда, когда оказывает влияние на принятие решений, помогая оценить прошлые настоящие или будущие события. Одним из ограничений финансовых отчетов является то, что они главным образом рассматривают прошлые события, а будущие освещают лишь в незначительной степени. Однако именно решения, относящиеся к будущему, значительно ценны для пользователей.

Считается одним из основных требований к бухгалтерской отчетности как в международной, так и в отечественной практике. В МСФО под достоверностью подразумевается такая информация, которая объективно и правдиво (без значимых ошибок) отражает реальное положение организации. То есть информация полезна только в том случае, если обеспечена ее достоверность и надежность. Понятие достоверности относится в Международных стандартах к сущности явлений, событий, предметов, поскольку только лишь опираясь на сущностную сторону можно получить экономически реальную, достоверную картину. Следовательно, это свойство информации, предполагающее прямую связь между явлением и его оценкой, и нет каких-либо опосредующих фактов, которые способны исказить оценку явлений при том, что само явление остается неизменным. Действие этого принципа направлено на правдивость картины имущественного и финансового положения организации с позиций пользователей финансовой отчетности:

необходима такая информация, которая позволяет реально и тенденциозно оценивать финансовую обстановку, сложившуюся в той или иной организации, и принять эффективное управленческое решение. Достоверность, таким образом, относится к разряду комплексных понятий, где требуется профессиональное суждение бухгалтера, который определяет их по-своему, исходя из жизненного опыта, собственных знаний, целей и задач. Вместе с тем, международные подходы допускают признание возможности расхождений между учетными данными и отчетными показателями. В западной практике никого не волнует, что и как сформировано в учетных регистрах, в соответствии с какими правилами, важен конечный результат учетного процесса - отчетность, пригодная для дальнейшего использования.

Исходя из Концептуальной основы МСФО, информация может быть уместной, но настолько недостоверной по своему характеру или вследствие предоставления, что ее признание может стать потенциально ошибочным. Чтобы быть достоверной, информация должна правдиво отображать все, что необходимо - операции и прочие события, которые она раскрывает. Данное требование в азербайджанской практике частично достигается требованием документирования хозяйственных операций, представленным в нормативных актах первого уровня, а также иерархией других нормативных документов в части полноты и адекватности первичного, текущего учета и представления исчерпывающей информации. Однако реализация данного принципа зависит не только от сути процедур учета и оценки, но от совести и честности бухгалтера, который при составлении отчетности должен руководствоваться интересами пользователей в отношении ожидаемой ими информации.

В международной практике информация, чтобы быть достоверной должна быть нейтральной. Она подразумевает, что на оценку явления не оказывает влияние то, каких целей хочет добиться пользователь или проверяющий орган с помощью данной оценки. Финансовые отчеты не являются нейтральными, если в результате отбора или изложения информации они влияют на принятие решений или на мнение с целью достижения заранее определенного результата. В практике

составления отчетности азербайджанскими организациями, в том числе и сельскохозяйственными, требование нейтральности не всегда соблюдается. В большей степени информация является пристрастной, не отражает факты, реально имеющие место, не свободна от односторонности при принятии решений заинтересованными пользователями, поэтому нацелена лишь на уменьшение налогообложения.

В соответствии с МСФО принцип осмотрительности отнесен к качественным характеристикам информации, хотя очень часто это требование рассматривается как составляющая часть второй группы принципов - принципов процедуры ведения учета. Суть принципа в том, что принимаемые решения, с одной стороны, никогда не должны переоценивать прибыль или стоимость активов, а с другой, - не должны исключать возможность убытков. По этому требованию:

- доходы не предполагаются. Они признаются, то есть отражаются на счете «Прибылей и убытков», только когда реально заработаны или получены в форме наличности либо в форме других активов, которые будут переведены в наличность с достаточной вероятностью.

- создаются резервы для всех видов обязательств, расходов и убытков, независимо от того, точно ли известны конкретные суммы оценки, или это только наиболее близкое предположение, сделанное на базе имеющейся информации.

Международные стандарты на концептуальном уровне включают и требование полноты. Чтобы быть достоверной, информация в финансовых отчетах должна в полном объеме отражаться в пределах важности, существенности и расходов, связанных с ее получением. В результате упущений информация может оказаться ошибочной или даже обманчивой, а значит - недостоверной и недостаточно уместной. Данный принцип продекларирован и в азербайджанском законодательстве, но только лишь как полнота отражения всех фактов хозяйственной деятельности, т.е. имеет узкий спектр раскрытия. Ни о существенности, ни о затратах на получение информации в нормативных актах не говорится.

Согласно МСФО принцип сопоставимости означает, что пользователи

должны быть в состоянии сопоставить финансовые отчеты организации от одного периода к другому так, чтобы они могли определить любые тенденции, влияющие на ее деятельность. Кроме того, пользователи должны быть в состоянии сопоставить финансовые отчеты одного предприятия с другим таким образом, чтобы можно было определить относительное финансовое положение и эффективность функционирования.

В определенной степени в Азербайджанской учетной практике данное требование реализуется путем следующих признаков (условий): последовательности и раскрытия учетной политики; допустимости изменения учетной политики для достоверного представления информации и расчета результатов изменения; динамики сопоставимых отчетных показателей (за два смежных отчетных периода). Однако в полной мере из-за неопределенности присущей экономике, инфляции, рисков, частого изменения в системе налогообложения соблюдение его затруднено.

По МСФО и НСБУ выгоды, которые можно получить от использования информации, должны превышать затраты на ее получение. Соотношение выгод и затрат усложняется тем, что с одной стороны, затраты не обязательно относятся на пользователей, получающих выгоды, а с другой стороны, выгодами могут воспользоваться не только те пользователи, для которых предназначена данная информация. В азербайджанской практике существует аналогичное требование рациональности и экономичности ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. Однако оно выступает скорее ограничением, чем качественной характеристикой информации содержащейся в финансовых отчетах.

Помимо основных требований к качеству подготовленной информации МСФО и НСБУ выделяют также предположение к самому процессу подготовки информации относительно того, как организация ведёт учёт и составляет свою отчетность. Данная группа принципов объединяет в себе допущения (условности), применение которых предусматривается при ведении бухгалтерского учёта. Они не подлежат обязательному раскрытию в учётной политике организации, в связи с тем,

что их принятие уже предусмотрено. Допущения (условности) базируются на той хозяйственной среде, в которой функционирует бухгалтерский учёт. Тем самым они отображают рамки бухгалтерского учёта и ожидания, устанавливающие определённые границы (лимиты) предоставления учётной информации.

В таблице 1.1 приведено сравнение состава и сущности элементов, которые в финансовой информации по МСФО и Азербайджанскому законодательству подлежат раскрытию в отчетности.

Активы. Согласно «Принципам МСФО» - это ресурсы, контролируемые предприятием, использование которых возможно вызовет в будущем приток экономических выгод. Будущая экономическая выгода, воплощённая в активе, - это потенциал, вкладываемый прямо или косвенно в приток денежных средств и их эквивалентов. Выгоды от использования активов могут возникать в тех случаях, когда:

-актив используется обособленно или в сочетании с другим активом для производства товаров (продукции) и услуг, которые предназначены для реализации (продажи);

-актив обменивается на другие активы;

-актив используется для погашения обязательств;

-актив распределённый между владельцами (собственниками) организации.

Многие активы, например, счета дебиторов и собственности, связаны с юридическими правами.

**Раскрытие элементов финансовой отчетности по МСФО и азербайджанским правилам**

Элементы отчетности МСФО	Азербайджанское законодательство	азербайджанская практика
1	2	3
Активы	Активы определяются как имущество (хозяйственные средства, контроль, над которыми организация	Понятия не совпадают
Обязательства	Обязательства - это существующая на отчетную дату кредиторская задолженность	Обязательства рассматриваются с позиции источников средств
Капитал	Величина капитала как разница между активами и обязательствами и включает собственников и накопленную прибыль	Капитал рассматривается как средства и включаются в пассив
Доходы	Формулировка совпадает	Понятия не регулируются нормативными
Расходы	Формулировка совпадает	Понятия не регулируются нормативными

Обязательства. По МСФО - это существующая на отчетную дату реальная задолженность организации, погашение которой вызывает уменьшение экономической выгоды в виде оттока ресурсов, чтобы удовлетворить претензии другой стороны. Обязательства могут возникать в силу действия договора или правовой нормы, либо обычаев делового договора доверия. Погашение обязательства может осуществляться различными способами: оплатой; передачей других активов; предоставлением услуг; замещением данного обязательства другим; обменом обязательства на собственный капитал; снятия требования со



стороны кредитора. Отсюда вытекают следующие характерные особенности обязательств:

- обязательство влечет за собой будущую передачу актива;
- обязательство необходимо исполнить даже в случае потери выгоды;
- обязательство обусловлено прошлыми событиями.

Капитал согласно МСФО и НСБУ - это остаточный интерес (доля) в активах предприятия после вычета обязательств. Иными словами, собственный капитал, представляющий собой вложения собственников и накопленную прибыль организации. Он может быть разграничен на подклассы для пользователей финансовых отчетов при принятии решений, так как они являются показателями правовых или других ограничений способности предприятия распределять или иначе использовать собственный капитал.

Финансовый результат организации характеризуется следующими элементами. Доходы с позиций МСФО и НСБУ - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или увеличения активов, либо уменьшения обязательств, которые в итоге приводят к увеличению собственного капитала (за исключением вкладов владельцев в уставный капитал). Доход включает в себя выручку, полученную в результате основной (уставной) деятельности предприятия, и доходы, полученные в результате неосновной деятельности. Выручка, полученная от основной деятельности, может фигурировать под различными названиями, такими, как: реализация, вознаграждения, проценты, гонорары и рента, в зависимости от типа предприятия. Примером доходов от неосновной деятельности могут служить доходы от реализации внеоборотных активов и внереализационные доходы от переоценки активов и рыночной стоимости ценных бумаг.

Исходя из «Принципов МСФО и НСБУ», расходы - это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока, или использования активов, или возникновения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала (за исключением распределения собственного капитала между владельцами). Расходы включают в себя затраты и убытки, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия. К таким затратам относятся

затраты на производство продукции (работ, услуг), амортизация и т. п. Убытки могут возникать в результате внереализационных операций (изменений валютных курсов, переоценки активов и т. п.).

## Глава II. Развитие рыночных отношений и приоритетные направления реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе

### 2.1. Реформирование туристического сектора экономики и современное состояние производственной деятельности в туристическом бизнесе

Социально-экономические преобразования в стране, в том числе и в туристическом бизнесе, начавшиеся 15 лет назад, сегодня не привели, как показывают исследования, к устойчивому развитию туристического бизнеса, позволяющему соединить рост экономики и повышение степени удовлетворения потребностей населения с экологическими требованиями в единую систему. Центральное место в этом определении отводится повышению уровня туризма.

Последние пять лет сохраняется положительная динамика в развитии туристического бизнеса.

По данным Госстата, в минувшем году общий объем валовой продукции туристического бизнеса в хозяйствах всех категорий вырос на 8%. Наиболее благоприятным год оказался для не государственного сектора, объемы которого выросли на 10%.

По большинству сельскохозяйственных культур возросла урожайность (табл. 2.1).

**Таблица 2.1**

#### Выручка и расходы от деятельности туризма

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Выручка от деятельности туризма	4788	11646	12987	14013,6	14755	17804	21597	24823	26031
По видам									
государственный	157	191,2	429,7	28,3	1319,7	1513,3	1670,6	1813,6	1748
Не государственный	4630	11454,9	12557,9	13985,3	13435	16291	19926	23010	24282

Тыс.  
ман.

В том числе									
собственный	445 3	10663, 1	11939, 4	13434, 8	1286 3	1593 8	1459 4	1766 2	19 011
внешний	111	389,7	158,8	42,7	101,5	109,2	157,3	199,1	91,8
совместный	66,5	402,1	459,7	507,8	470,7	243,7	5175, 2	5148, 1	5 179
Расходы от деятельности туризма	409 4	9763,1	11909, 5	13220, 7	1380 5	1606 5	1890 3	2181 8	25 708
В том числе:									
государственный	140	173,1	413,3	52,5	922,6	1048, 9	1171, 9	1207, 6	1 203
Не государственный	395 3	9590	11496, 2	13168, 2	1288 3	1501 6	1773 1	2061 0	24 505
В том числе									
собственный	379 5	8844,6	10877, 9	12638, 2	1232 8	1466 7	1424 7	1719 1	20 477
внешний	103	365,3	160,8	52,2	84,1	106,9	249,3	198,0	792,5
совместный	54,5	380,1	457,5	477,8	470,2	242,7	3234, 6	3221, 1	3 235

Наибольший рост объемов производства характерен для совместного сектора, где доходы по сравнению 2010 г. Выросли почти в 10 раз, а общий доход от туризма, за анализируемый период увеличился два раза. Это связано с активными процессами интеграции в данных отраслях, что позволило товаропроизводителям обеспечить устойчивые каналы продажи туристических бланков.

Наиболее проблемной отраслью туристического бизнеса является привлечение иностранных туристов. Не преодолен процесс сокращения иностранных туристов. В 2015 г. по сравнению с 2014 г. доходы от иностранных туристов уменьшились почти в 2 раза.

В стране уменьшается рынок для иностранных туристов. Количество иностранных туристов в 2015 г. по сравнению с 2014 г. практически остался на одном уровне. В тоже время расходы от деятельности туризма по сравнению с 2014 г. увеличился всего на 8%. Наиболее благоприятным год оказался для не

государственного сектора ,где от деятельности туризма по сравнению с 2014 г. увеличился всего на 7%.

В целях улучшения ситуации в отрасли и повышения эффективности деятельности туризма Минтуризма АР намечены и осуществляются крупномасштабные меры.

Определенные успехи были достигнуты в отдельных отраслях туристического бизнеса, прежде всего в принятии и отправке туристов: за девять лет этот бизнес вырос почти в два раза. (табл. 2.2).

**Таблица 2.2**

**Основные показатели туризма**

	200	2007	200	200	201	201	201	201	201
Число организаций	96	117	123	124	126	141	170	197	218
Число работников	779	1115	1174	1393	1418	1541	1730	1729	1794
Из них									
Число работников непосредственно занятых туристической деятельностью	612	745	749	1136	1159	1279	1473	1515	1567
Число бланков реализованных населению, штук	20256	26008	27055	28509	34121	42583	62866	65448	66233
В том числе:									
Гражданам Азербайджана е-ствущихся внутри страны, штук	2634	2820	2517	3259	3385	4045	5121	7078	6990
Гражданам Азербайджана ствущихся вне страны, штук	17385	20777	20843	21776	27030	34254	52378	53771	54900
иностранным гражданам пуше-щихся в Азербайджана, штук	237	2411	3695	3474	3706	4284	5367	4599	4343
Стоимость бланков реализованных населению, штук	7697,1	10356,9	11148,9	15071,7	25848,7	29316,6	40693,2	42892,3	44820,3
В том числе									
Гражданам Азербайджана пуше-ствущихся внутри страны.тыс.ман	2270,8	1945,8	1099,5	1291,8	1708,4	2021,1	3147,4	2747,9	2764,0
Гражданам Азербайджана пуше-ствущихся вне	5375,8	8152,6	8112,2	12039,8	19750,2	22583,4	33652,3	36991,0	39708,5

страны.тыс.ман.									
иностранцам гражданам пу- шествующихся в Азербайджана. тыс манн.			193	174	439	471	389	315	2
	50,5	258,6	7,2	0,2	0,2	2,1	3,4	3,4	347,8
Принятии и отправке туристов, человек	456	5629	596	597	699	836	101	91 9	92
	05	0	07	00	23	20	431	61	305

Туристический бизнес становится более привлекательным для азербайджанских и зарубежных частных инвесторов. Средства, предусмотренные государственным бюджетом на 2014 г. на государственную поддержку сельскохозяйственного производства в сумме 363,9 миллион. манат. были выделены в полном объеме.

Объединением туристического бизнеса поставлено материально-технических ресурсов на 95,1 миллион манат. Однако не смотря на это обеспеченность техникой остается на очень низком уровне. Наблюдается устойчивая тенденция к сокращению всех видов туристического бизнеса техники, что, на наш взгляд, будет существенно сдерживать все позитивные тенденции наметившиеся в развитии туристического бизнеса за последние 5 лет.

Доля инвестиций в основной капитал составляет всего 2,1% общего объема инвестиций в экономику. Инвестиции в капитальное строительство не обеспечивают потребности отраслей туристического бизнеса.

Вместе с тем наряду с положительными тенденциями в развитии туристического бизнеса сохраняется ряд крупных системных проблем. В последние годы наметилась тенденция снижения темпов развития туристического бизнеса, или отставания от общих темпов роста экономики страны в целом. Происходит усиление неэквивалентности в товарообмене туристического бизнеса с другими отраслями, что продолжается последние годы. Идет опережающий рост цен на энергоносители и другие материально - технические ресурсы, потребляемые в туристическом бизнесе (табл.2.3).

Таблица 2.3

**Структура затрат на производства сельско -хозяйственных продуктов**  
В %

Годы	Всего затрат	В том числе				
		На заработную плату	Материальные затраты	Амортизация основных средств	Страховые платежи	прочие
<b>туристический бизнес</b>						
2007	100	31,7	51,1	4,9	0,3	12,0
2008	100	30,2	49,3	4,1	0,2	16,2
2009	100	29,6	46,2	4,6	0,2	19,4
2010	100	24,4	50,4	5,9	0,3	19,0
2011	100	30,9	55,3	4,6	0,1	9,1
2012	100	26,7	50,4	3,9	0,5	18,5
2013	100	33,0	49,7	3,9	0,3	13,1
2014	100	29,4	36,5	4,4	0,5	29,2

Среднегодовая численность занятых в туристическом бизнесе составила 1794 человек. Главная проблема в этой области сегодня - низкая общественная оценка туристического бизнеса, которая не только материально, но и морально ущемляет тружеников. Если к началу реформ проблема сближения оплаты труда в туристическом бизнесе со средней по экономике была практически решена, то вот уже в течение 2 лет последефолтового периода размер среднемесячной заработной платы в туристическом бизнесе составляет 40%, что является главной причиной бедности. Ее уровень по сравнению с 2007 г. сейчас десятикратно выше и в 1,8 раза превосходит этот показатель по городскому населению, хотя в последние годы по мере стабилизации и роста экономики бедность стала отступать, но этот процесс идет медленно, особенно.

Среди наиболее важных факторов - недостаточный уровень занятости экономически активного населения, что во многом связано со слабым развитием альтернативных видов деятельности. В среднем по стране безработица в течение последних лет составляет 10 %.

Развитие интеграционных процессов в туристическом бизнесе - необходимое направление повышения устойчивого роста. Пока в основном создаются так

называемые формирования холдингового типа. По оценкам, до 10% туристической деятельности сконцентрированы в этих формированиях. С одной стороны, это процесс прогрессивный, поскольку в туристический бизнес привлекаются дополнительные частные инвестиции, осваиваются новые технологии и техника.

Следует отметить, что министерство культуры и туризма совершенствует проводимую таможенно-тарифную политику по защите внутреннего рынка, осуществляет подготовку к переходу на новые стандарты в техническом регулировании через разработку технических регламентов. Оно продолжает оказывать финансовую поддержку предприятиям отрасли.

Изменение подходов к управлению отраслью с точки зрения рыночных отношений накладывает соответствующие ограничения и предоставляет дополнительные возможности для более эффективного раскрытия потенциала научно-исследовательских организаций.

Для достижения удвоения ВВП, валовая продукция туристического бизнеса должна возрасти не менее чем в 1,8 раза. По оптимистическому варианту при благоприятных экономических условиях к 2020-2025 гг. можно увеличить доходы туристического бизнеса по сравнению с 2014 г. более чем в 2 раза, при этом ежегодный прирост должен составить не менее 5-7%. Пессимистический вариант может формироваться на базе результатов функционирования туристического бизнеса, когда темпы роста валовой продукции туристического бизнеса будут составлять менее 2%. В этом случае ее прирост окажется в пределах 50-60% и самообеспечение страны. Технологическое развитие туристического бизнеса по этому варианту будет обеспечиваться за счет импорта машин и оборудования. Это ограничит возможности обновления механизированного парка за счет их выпуска на отечественных предприятиях машиностроения и станет фактором технической зависимости страны от крупного зарубежного капитала.



## **2.2. Приоритетные направления реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе**

В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности должны быть использованы международные стандарты финансовой отчетности (далее - МСФО). Основными направлениями реформирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в туристическом бизнесе соответствии с МСФО могут стать следующие аспекты:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности на основе Концепций МСФО;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, та также пользователей бухгалтерской отчетности [6; 9;14].

Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерской учете и отчетности обеспечивается достижением характеристик, определяющих полезность информации и достигается непосредственно использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности.

Необходимым условием широкого применения МСФО в экономике Азербайджанской Республики является создание инфраструктуры, обеспечивающей использование этих стандартов в регулировании бухгалтерского учета и отчетности непосредственно хозяйствующими субъектами. Основными аспектами применения МСФО в Азербайджане являются: законодательное признание МСФО в Азербайджанской Республики; процедура одобрения МСФО; механизм обобщения и распространения опыта применения МСФО; порядок официального перевода

МСФО на азербайджанский язык; контроль и аудит качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО; обеспечение методическими рекомендациями по применению МСФО.

В основе изменения системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности должна быть положена разумная деятельность органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений) по следующим направлениям:

а) выработка государственной политики в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

б) совершенствование правовых основ бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

в) установленные процедуры одобрения МСФО и введение их в действие на территории Азербайджанской Республики;

г) организация разработки и утверждения азербайджанских стандартов и иных нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

д) государственный контроль соблюдения законодательства в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности;

е) профессиональная общественная экспертиза МСФО в процессе одобрения их в Азербайджанской Республике;

ж) разработка и распространение методических рекомендаций и информационных материалов (в том числе отраслевого характера) в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

Важнейшим элементом обеспечения качества бухгалтерской отчетности должен быть институт аудита как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными соответствующими полномочиями. В этом отношении институт аудита становится одним из основных инструментов развития бухгалтерского учета и отчетности.

Наряду с аудитом, система контроля качества бухгалтерской отчетности

предполагает соответствующую надзорную деятельность уполномоченных государственных органов (Государственная служба по финансовым рынкам, Центральный банк Азербайджанской Республики, Государственная служба страхового надзора и др.). Развитие бухгалтерского учета и отчетности невозможно без совершенствования бухгалтерского образования. При определении содержания процесса подготовки и повышения квалификации кадров необходимы:

а) переориентация учебных программ на углубленное изучение МФСО и формирование навыков их применения;

б) разработка азербайджанских стандартов образования и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов на основе стандартов Международной Федерации бухгалтеров;

в) обновление и разработка нового учебно-методического обеспечения образовательного процесса для различных категорий обучающихся бухгалтерскому учету и отчетности и др.

В ходе реализации проекта ЕС по реформирования бухгалтерского учета и отчетности в АР и в туристическом бизнесе экономики разработан проект на основании МСФО.

Переход на национальный аналог МСФО позволяет увеличивать капитализацию стоимости имущества туристического бизнеса, делает их привлекательными для инвестиций, и в целом поддерживает движение в направлении гармонизации с МСФО азербайджанской учетной политики, в том числе и в отрасли туристического бизнеса. Вместе с тем, можно отметить некоторые дискуссионные моменты в отношении использования справедливой стоимости для оценки активов.

Особую актуальность для поддержания единства и целостности системы бухгалтерского учета и отчетности в туристическом бизнесе приобретает обеспечение стабильности этой системы. Первостепенное значение в этом имеет выявление рисков развития (неадекватность реальной экономической ситуации, несопоставимость информации, непоследовательность регулирования, однобокость развития и др.). И здесь мы хотели бы остановиться на сопоставимости инфор-

мации в бухгалтерском учете и отчетности. Сопоставимость полностью определяется нормами бухгалтерского учета, сформулированными в стандартах или положениях по бухгалтерскому учету:

- если стандартами не предусмотрены различные варианты оценки - показатели сопоставимы;

- если стандартами не предусмотрены варианты оценки - показатели сопоставимы, если принят одинаковый вариант оценки.

Очевидно, что понятие сопоставимости, применяемое в бухгалтерском учете, не носит объективный характер, а зависит от волеизъявления специалистов, которое проявляется косвенно через устанавливаемый ими порядок оценки объектов учета. Но «...в основании всякой мысли и науки», как отмечал С. Джевонсон, лежат три фундаментальных закона логики: тождества, противоречия, и исключенного третьего. Поэтому понятие сопоставимости, как требование, предъявляемое к финансовой информации, должно соответствовать непреложным законам логики [43].

Таким образом, виды оценок однозначно определены свойствами оцениваемых предметов. Если оценки характеризуют одно и то же свойство, то они являются сопоставимыми. Если оценки оценивают разные свойства, то показатели не являются сопоставимыми. Исходя из сказанного, можно все виды оценок разделить на два множества: сопоставимые виды оценок и виды оценок, которые не могут быть признаны таковыми. Все оценки, отражающие такие свойства, как доходность активов - составляют один класс сопоставимых оценок и в этот класс включаются: возможные цены продажи, ликвидационная стоимость, рыночная стоимость, справедливая стоимость, розничная цена (продажная цена). Все оценки, которые включаются в группу оценок, отражающих такое свойство предмета, как будущие затраты, (например, восстановленная стоимость, переоцененная стоимость) являются также сопоставимыми между собой.

Оценка по себестоимости в отличие от других видов имеет большое число вариантов (алгоритмов определения): цеховая, заводская, приобретение (сырья,

материалов), фактическая полуфабрикатов и целая серия средних значений. В настоящее время себестоимость применяется для оценки таких видов имущества, как сырье и материалы, незавершенное производство, готовая и отгруженная продукция. При этом оценка запасов материалов может быть по усмотрению администрации предприятия осуществлена одним из четырех способов расчета: каждой единицы, средней, ФИФО, ЛИФО. Оценка незавершенного производства по фактической себестоимости производится по одному из следующих вариантов: по плановой себестоимости, фактической себестоимости, включающие прямые статьи расходов; по стоимости потребления сырья, материалов и полуфабрикатов. Остатки готовой продукции на складе (иных местах хранения) на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться по плановой или фактической производственной себестоимости. Для учета готовой продукции, незавершенного производства, материалов могут применяться также учетные цены.

Справедливой стоимостью можно назвать стоимость, по которой независимые и информированные стороны могут приобрести активы или погасить обязательства. По мнению большинства исследователей можно выделить пять условий, необходимость соблюдения которых предопределяет возможность применения справедливой стоимости: наличие активного рынка, доступность информации о ценах, осведомленность и независимость сторон сделки, компетентный маркетинг, возможное подтверждение (определение) независимым профессиональным оценщиком.

Порядок определения справедливой стоимости зависит от наличия активного рынка. При наличии активного рынка в качестве справедливой принимается рыночная цена, при отсутствии - субъективные оценки, предполагающие профессиональное суждение оценщика. Но в первом случае происходит неадекватная подмена справедливой стоимости рыночными ценами.

Рыночная цена не является справедливой стоимостью в полном смысле этого слова, поскольку любой рынок не совершенен и даже при наличии совершенного рынка достоверная оценка экономической ценности невозможна, так как подобная оценка предполагается в отношении конкретных активов, абсолютно точных

аналогов, которых невозможно найти.

Использование оценки по справедливой стоимости является в определенной мере прогрессивным направлением, так как позволяет более реально оценивать стоимость имущества, а в широком смысле бизнеса.

Для практической реализации Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, принципов, допущений и требований МСФО, в отечественной практике туристического бизнеса учета, возникает необходимость реформирования основных организационных, методических и технических его аспектов (табл. 2.4).

**Таблица 2.4**

**Направления реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе**

Направление реформирования	Процедуры и мероприятия реформирования
1	2
1. Осуществление дифференциации учета	1. Выделение подсистем финансового и управленческого учета. 2. В организациях формирование финансовой и управленческой бухгалтерии
2. Совершенствование номенклатуры систем счетов бухгалтерского учета	1. Четное выделение счетов финансового и управленческого учета. 2. Расширение субсчетов к синтетическим счетам с учетом отраслей и подотраслей туристического бизнеса, применения МСФО.
3. Реформирование первичного учета	1. Разработка единых отраслевых форм первичных учетных документов. 2. Совершенствование форм накопительных и сводных документов. 3. Разработка программного обеспечения автоматизации первичного учета.
4. Совершенствование аналитического и синтетического объектов учета.	1. Разработка единых форм регистров аналитического и синтетического учета. 2. Разработка программного обеспечения автоматизации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

5. Совершенствование бухгалтерской отчетности.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Совершенствование бухгалтерской отчетности финансового учета в соответствии с принципами МСФО.</li> <li>2. Совершенствование отчетности управленческого учета для принятия решений.</li> </ol>
6. Разработка методических рекомендаций по применению МСФО в сельском хозяйстве.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Разработка методических рекомендаций по применению МСФО.</li> <li>2. Разработка методических рекомендаций по учету объектов, носящих явно отраслевой характер туристического бизнеса.</li> </ol>
7. Подготовка и переподготовка кадров	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Повышение квалификации бухгалтеров.</li> <li>2. Подготовка и аттестация профессиональных бухгалтеров для туристического бизнеса.</li> </ol>
8. Разработка рекомендаций по использованию методических и технических аспектов учета.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Рекомендации по выбору и использованию методических аспектов учета.</li> <li>2. Рекомендации по выбору и использованию технических аспектов учета.</li> </ol>

В таблице 2.4. приведены наиболее важные стороны реформирования практики ведения бухгалтерского учета в туристическом бизнесе, которые могут быть расширены. Вместе с тем наиболее острой проблемой в современных условиях является проблема применения МСФО в туристическом бизнесе, разработка методики оценки и бухгалтерского учета активов по справедливой стоимости.

## **Глава III. Организационно-методические аспекты оценки активов по справедливой стоимости в туристических организациях**

### **3.1. Сущность и экономическое содержание справедливой стоимости и других альтернативных стоимостных категорий, используемых в различных МСФО**

Реформирование бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в АР предопределяет прогрессивно - гармоничное их развитие в соответствии с общепризнанными принципами, допущениями и правилами, сформулированными в МСФО. За последние годы в этом направлении произошли большие изменения, исходной базой которых стала Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Данное направление реформирования подкреплена Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в АР на среднесрочную перспективу. В Концепции определены основные цели развития бухгалтерского учета и отчетности, к которым относятся.

В концепции особо отмечается, что полезность информации бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности достигается непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности. В этой связи, для туристических организациях особое значение приобретают вопросы практического применения положений МСФО.

Положения МСФО имеют определенное значение для использования не только в финансовом учете и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в системе управленческого учета для принятия научно обоснованных экономических решений по стратегии развития деятельности туристических организациях. Здесь следует отметить практическую значимость введенной МСФО принципа оценки активов по справедливой стоимости. В МСФО синтезированы особенности в туристическом бизнесе в уникальной характеристике туристической деятельности как управление информацией. Отсюда возникает



необходимость использования в соответствии с МСФО модели учета и оценки активов по справедливой стоимости. Данная модель учета и оценки позволяет отражать последствия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, выражающиеся в изменении справедливой стоимости активов. Оценка активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности по справедливой стоимости даст возможность реальной оценки финансового состояния и платежеспособности в туристическом бизнесе. Кроме того, создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью туристических организаций во временном и пространственном аспектах (в статике и динамике).

Количественное измерение активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в денежной оценке, то есть в стоимостном выражении.

Так как для оценки или определения стоимости могут использоваться различные категории и понятия стоимости, оценка и оценочная деятельность при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируются нормативными актами (стандартами) AP, ограничивающими индивидуальные подходы к оценке имущества экономического субъекта. В то же время МСФО предусматривают возможность для экономических субъектов более широкий диапазон действий в оценочной деятельности, то есть использования разных методов стоимости оценки ( количественного измерения стоимости), в том числе оценки имущества по справедливой стоимости.

Для уточнения широко распространенных понятий стоимости (видов стоимости) необходимо рассмотреть их систематизацию и значение как с экономической точки зрения, так и с точки зрения бухгалтерской интерпретации.

В основу экономической оценки положены условия товарообмена и представления о полезности. В связи с этим различают меновую и потребительную стоимость того или иного объекта. Меновая стоимость выражается в условиях товарно-денежных отношений рыночной ценой и характеризует отношения собственности на рассматриваемый объект и его дефицитность (ограниченность

доступа к собственности на подобные объекты). Потребительная стоимость объекта выражает представление о его полезности или ожидаемую пользу от собственности на этот объект с точки зрения удовлетворения потребностей владельца.

Стоимость объекта может носить объективный и субъективный характер. Так, объективная стоимость выражает ценность того или иного объекта как вещи в себе, независимо от владеющего ей субъекта. К этой категории относится рыночная стоимость, если предложение товара не ограничено личными интересами владельца объекта. Такая рыночная стоимость может быть использована в качестве справедливой стоимости при оценке биологических и прочих активов.

Субъективная стоимость отражает полезность вещи для конкретного субъекта и исходит из его личной оценки.

Оценка какого-либо объекта связана, как правило, с определением его собственной стоимости в зависимости от его ценности на рынке, которая характеризует рыночную стоимость, или его полезности (вкладу) для достижения конкретной экономической цели, характеризующей его хозяйственную стоимость.

Рыночная стоимость определяется на основе платежных цен. В соответствии с этим различают стоимость приобретения и стоимость продажи. Хозяйственная же стоимость представляет собой внутрихозяйственную трансфертную цену, основанную на калькуляции затрат и служащую для регулирования взаимоотношений между подразделениями организаций и контроля за их деятельностью. Хозяйственную стоимость средств организации можно определить также на основе маржинального анализа.

Объекты, для которых не существуют рыночные цены в связи с отсутствием рынка данных объектов, можно оценивать по стоимости замещения. При определении стоимости замещения исходят из сопоставимости с аналогичным объектом по полезности, технологической определенности, эквивалентности действий и структуре затрат.

В случае собственного производства (покупки) заменителя и возможности его реализации (приобретения) стоимость замещения определяется как относительная

стоимость продажи (покупки), соответствующая рыночной стоимости альтернативного объекта.

По аналогии со стоимостью замещения можно использовать для оценки средств собственного производства равновесную стоимость. Равновесная стоимость показывает ту цену альтернативного средства (продукции материалов) собственного производства, при которой (при прочих равных условиях) будет получен такой же маржинальный доход, как от взятой за основу средств (продукции и др.).

В туристическом бизнесе стоимость замещения, хозяйственная стоимость и равновесная стоимость могут быть использованы в качестве критерия оценки материалов и готовой продукции собственного производства по справедливой стоимости.

В Принципах подготовки и составления финансовой отчетности по МСФО, которые сформулированы Комитетом по МСФО в виде отдельного документа, предусматривается, что в финансовой отчетности в разной степени и в различных комбинациях могут использоваться несколько методов количественного измерения, то есть стоимостной оценки статей отчетности: первоначальная стоимость или фактическая себестоимость (историческая стоимость); текущая стоимость (рыночная стоимость); стоимость реализации (погашения); текущая дисконтированная стоимость (приведенная стоимость); справедливая **СТОИМОСТЬ**.

Впервые о справедливой стоимости упоминается в период средневековья (XI - XV вв.) в доктрине о «справедливой цене» католических богословов (колонистов), согласно которой цена должна исходить из необходимых для изготовления товара «количества труда и издержек», то есть издержек на сырье, инструменты и т.д.

Однако «справедливая цена» в их представлениях различна для разных сословий и представляет собой (по нынешней терминологии) себестоимость.

В современном мире понятие «справедливая стоимость» введен в бухгалтерский учет в 90-х годах прошлого столетия. В эти годы Комитетом по стандартам бухгалтерского учета США (FASB) были приняты стандарты FAS - 105 и FAS - 107 (1991 г.). Указанные стандарты были предназначены в качестве

положений, регламентирующие правила раскрытия информации о справедливой стоимости финансовых инструментах, которые отражались в бухгалтерском учете по сумме фактических затрат. После опубликования в 1993 году стандарта FAS - 115, определяющего правила учета долгосрочных и деловых ценных бумаг, справедливая стоимость была введена в методику учета и оценки в отчетности указанных ценных бумаг.

В последние десять лет в международной практике справедливая стоимость все чаще применяется для оценки активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности с отражением разницы в отчете о прибылях и убытках.

Применение такой оценки предусматривается в МСФО 17 «Аренда», МСФО 38 «Нематериальные активы», МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО 40 «Инвестиционная собственность».

Согласно МСФО справедливая стоимость - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Определение понятия «справедливая стоимость» весьма идеализирована. Оценить и признать справедливую стоимость на практике является довольно сложным процессом, связанным с известными объективными причинами, а также в некоторой степени субъективным подходом.

МСФО указывают, что наилучшие условия для оценки справедливой стоимости создает наличие активного рынка, на котором совершаются регулярные сделки с однородными товарами, в любое время можно найти продавца и покупателя, желающих совершить сделку, информация о ценах доступна всем заинтересованным лицам. Отсутствие активного рынка затрудняет определение справедливой стоимости. МСФО допускают применение некоторых альтернативных методик расчета справедливой стоимости. В связи с этим, как отмечалось выше, в качестве справедливой стоимости, наряду с рыночной стоимостью объекта, могут быть использованы следующие стоимостные альтернативы: внутрихозяйственная трансфертная цена, рассчитанная с учетом

инфляции, доходности объекта; стоимость замещения; равновесная стоимость; стоимость приобретения; стоимость продажи; фактическая или нормативная себестоимость, скорректированная с учетом индекса инфляции; дисконтированная стоимость и др.

МСФО устанавливает порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о туристическом бизнесе. Туристическая деятельность характеризуется в МСФО как управление активами в целях реализации, получения, а также управления туристическим бизнесом.

В связи с уникальной характеристикой туристической деятельности МСФО устанавливает также порядок учета активов в период их роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства, а также порядок проведения первоначальной оценки в туристическом бизнесе. В период с момента первоначального признания активов и вплоть до начала доходов в туристическом бизнесе оценка производится по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов, за исключением тех случаев, когда в момент первоначального признания справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности.

МСФО определяют допущение (предположение) о том, что справедливую стоимость активов можно определить с достаточной степенью достоверности. Данное допущение можно опровергнуть только в момент первоначального признания актива, в отношении которого отсутствует информация о рыночных ценах, а альтернативные расчеты справедливой стоимости не отличаются надежностью. В таком случае согласно МСФО организации следует отражать актив по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от его обесценения. Как только появляется возможность определить справедливую стоимость актива с достаточной степенью достоверности, организации следует сразу же перейти на оценку по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов.

Во всех случаях организация в туристическом бизнесе должна отражать ее по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов.

В соответствии с МСФО изменение справедливой стоимости актива за вычетом предполагаемых расходов необходимо учитывать при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором происходит данное изменение. В туристическом бизнесе изменение фактических свойств активов сразу же приводит к увеличению или уменьшению экономических выгод организации.

Таким образом, из приведенных выше положений МСФО следует, что необходимо определить возможность введения категории «справедливая стоимость» в азербайджанские национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности или же разработать отдельный самостоятельный национальный стандарт. Кроме того, следует разработать предложения по адаптации данной категории в азербайджанской практике бухгалтерского учета в туристическом бизнесе, а также методики учета и отражения на счетах активов в оценке по справедливой стоимости и по себестоимости, выявленных отклонений и изменений справедливой стоимости актива.

### **3.2. Преимущества и предполагаемые трудности внедрения категории «справедливая стоимость» в азербайджанской практике ведения бухгалтерского учета**

Рекомендации по учету туристической деятельности, как правило, носят разрозненный характер и предназначены для решения отдельно взятой проблемы в той отрасли туристической деятельности, которая имеет первостепенное значение для данной страны.

В силу специфики туристической деятельности возникает неопределенность и противоречия в процессе применения традиционных моделей бухгалтерского учета, в частности, из-за того, что важнейшие стадии трансформации (рост, дегенерация, производство продукции и воспроизводство), в ходе которых меняется содержание активов, сложно отразить в рамках модели учета, основанной на первоначальной стоимости.

Оценка влияния трансформации на результаты туристической деятельности

наиболее достоверна при учете изменения справедливой стоимости активов. Изменение справедливой стоимости активов непосредственно связано с ожидаемыми экономическими выгодами организации. Наоборот, операции направленные на осуществление трансформации и оцениваемые через расходы организации (себестоимость) очень часто имеют отдаленное отношение к трансформации, слабо коррелируют с ожидаемыми экономическими выгодами.

Справедливая стоимость надежнее и достовернее в оценке, так как многие активы котируются на активном рынке, следовательно, данные о рыночных ценах общедоступны. С другой стороны, оценка активов по себестоимости менее надежна, так как расходы на совместно производимые продукты (в комплексных производствах), особенно при наличии комплексов и иных форм воспроизводства, распределяются на результаты трансформации по весьма условным схемам.

Информация об изменении физических свойств активов, раскрываемая в отчетности отдельно от информации об изменении рыночных цен на них, позволяет оценить результаты туристической деятельности за отчетный период и перспективы на будущее. Такая информация особенно важна, когда производственный цикл превышает один год, но для туристического бизнеса, имеющего продолжительный цикл она менее полезна.

Справедливая стоимость предпочтительнее тем, что при оценке активов она отражает текущую конъюнктуру цен и может варьироваться в зависимости от рынков сбыта продукции, то есть учитывает, наряду с прочим, и фактор региональное. Это важно не только для получения объективной, региональной финансовой информации, но и для организации управленческого учета затрат, например, на рекламу, продажи, финансового, инвестиционного и управленческого анализа деятельности в туристическом бизнесе.

При внедрении метода оценки и учета активов в туристическом бизнесе необходимо разработать механизм реализации МСФО на практике. Ведь данный стандарт представляет собой перечень ряда положений, а не конкретные организационные, методические и технические аспекты бухгалтерского учета.

Прежде всего на государственном уровне требуется правовое признание

стандарта МСФО.

Кроме того, необходимо разработать и принять национальный стандарт. Потребуется также, на уровне Министерства культуры и туризма, разработать методические рекомендации по ведению учета и оценки активов в туристическом бизнесе по справедливой стоимости.

Для этих целей придется в план счетов ввести дополнительные счета, как для финансового учета, так и для управленческого учета. Существенные изменения произойдут в формах бухгалтерской отчетности, в частности в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и других формах. Целесообразно будет разработать многовариантную методику учета активов в момент их первоначального признания, изменения справедливой стоимости, а также доходов, расходов, чистых прибылей и убытков как последствий от трансформации активов.

Трудности внедрения категории «справедливая стоимость» связаны не только с выше перечисленными аспектами, но и:

- несоответствием или неполным соответствием сельскохозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов Азербайджанской Республики и туристической деятельности, уникально охарактеризованной в МФО;

- с тем, что активы в отечественной теории и практике группируют в отчетности на внеоборотные и оборотные активы, а в МСФО на потребляемые, плодоносящие, зрелые и незрелые активы;

- с тем, что в МСФО совершенно ничего не говорится о методике учета и оценки активов, побочной продукции, продукции собственного производства, используемые в отечественных организациях в качестве производственных запасов;

- необходимостью создания адекватной системы бухгалтерских записей для учета прибылей и убытков, возникающих при первоначальном признании активов по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов, а также финансовых результатов от изменения справедливой стоимости активов за вычетом расчетных сбытовых расходов;



- с параллельным ведением учета некоторых активов в оценке по справедливой стоимости и по себестоимости, а также составлением отчета о прибылях и убытках от всей деятельности и отдельно от туристической деятельности;

- с учетом расходов от туристической деятельности, особенно при отражении в туристическом бизнесе продукции по справедливой стоимости в момент ее сбора и по себестоимости с момента, когда начинает действовать МСФО - 2 «Запасы»;

- с тем, что отдельные виды туристической продукции фактически не продаются на рынке, а используются внутри организации. Отсутствие рынка на такую продукцию означает и отсутствие рыночных цен на нее, что существенно усложняет установление справедливой стоимости продукции;

- с тем, что нынешний перевод МСФО 41 на азербайджанский язык не совсем удобен с точки зрения понимания и использования данного стандарта непосредственно бухгалтерами в туристическом бизнесе;

- с непрозрачностью информации о рыночных ценах в отдельных регионах страны.

### **3.3. Организационно - методические аспекты бухгалтерского учета активов и формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО**

МСФО устанавливает порядок отражения активов в период их роста, дегенерации, воспроизводства и производства продукции, а также первоначальной оценки в туристическом бизнесе с дохода в момент ее сбора. Однако МСФО не охватывает процессы деятельности туризма, даже если эти процессы осуществляются в том же туристическом бизнесе, регулируемое другими стандартами (в частности, МСФО 2 «Запасы»).

Управление биотрансформацией, в результате которой происходят количественные и качественные изменения активов, создание для нее благоприятных стабильных условий (обработка почвы, достаточный уровень питательных веществ, влажности, температуры, освещенности и др.) - отличительная черта туристической деятельности. Получение продукции от неуправляемых биологических источников

(вылов рыбы в морях и океанах, лесозаготовки в естественных лесах и др.) не является туристической деятельностью. Туристическая деятельность предполагает оценку и контроль качественных показателей биотрансформации.

Любое изменение справедливой стоимости актива за вычетом расчетных сбытовых расходов подлежит учету при определении чистой прибыли или убытка организации в том отчетном периоде, в котором произошли данные изменения. Землю, неразрывно связанную с биологическим активом, необходимо отражать по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения либо по переоцененной стоимости как того требует МСФО - 16 «Основные средства». Если организация отражает земельные участки туристического назначения в соответствии с требованиями МСФО - 40 «Инвестиционная собственность», то эти участки оцениваются по справедливой стоимости или по себестоимости за вычетом убытков от обесценения. Растущие на земле биологические активы всегда отражаются отдельно от нее по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов.

Туристическая продукция является результатом применения соответствующих биологических активов - ее получают путем отделения от биологического актива или путем переименования дальнейшей биотрансформации биологического актива, т.е. прекращения его жизнедеятельности и существования как объекта учета. Биологический актив прекращает самостоятельное существование, превращаясь в туристический продукт.

Справедливая стоимость (за вычетом расчетных сбытовых расходов) собранной туристической продукции отражается при определении чистой прибыли или убытка за период, в котором была получена данная продукция. Этот метод полностью соответствует получению продукции путем ее отделения от актива. При получении продукции путем уничтожения актива с длительным циклом выращивания (например, вырубка деревьев, сдача животных на мясо) в составе чистой прибыли (убытка) отражается только прирост (уменьшение) справедливой стоимости на момент получения туристической продукции по сравнению с ранее учтенной справедливой стоимостью данного актива.

Активы могут быть признаны в бухгалтерском учете организации, осуществляющей туристическую деятельность лишь в том случае, если:

- организация контролирует данный актив в результате прошлых событий;
- существует вероятность, что организация получит в будущем экономические выгоды от актива в виде туристической продукции и других поступлений;
- оценку данного актива по справедливой стоимости или себестоимости можно определить с достаточной степенью надежности.

Наличие контроля в отношении конкретного актива может быть доказано на основании законных прав собственности на него или на землю, с которой неразрывно связан данный актив, подтверждено договорами долгосрочной аренды или лизинга.

В обычных условиях сделки с активами или туристической с продукции совершаются на активном рынке, под которым понимается рынок однородных товаров, на котором продавцы и покупатели товаров могут быть найдены в любое время, а информация о ценах является публичной (котировки объявляются регулярно для сведения всех участников сделок и любых иных лиц).

Расчеты справедливой стоимости предполагают обязательное уменьшение рыночной цены на сумму транспортных и прочих расходов, которые необходимо понести для доставки товара на данный рынок.

Если организация имеет доступ к нескольким активным рынкам, она основывает свои расчеты на ценах наиболее подходящего из них, который организация выбирает самостоятельно. Для определения справедливой стоимости актива или туристической продукции стандарт рекомендует группировать их по основным характеристикам, которые используются на выбранном рынке в качестве основы ценообразования (например, по качеству).

Туристические организации часто заключают договоры, предусматривающие продажу их товарной продукции или активов в определенный день в будущем по заранее согласованным ценам. Данные договорные цены нельзя считать рыночными и использовать их для расчетов справедливой стоимости, поскольку последняя отражает текущую конъюнктуру цен, по которым согласно МСФО активы и

собранный туристическая продукция должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов, которые включают комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, пошлины и др. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов и продукции на рынок, так как они, как уже указывалось, вычитаются при расчете справедливой стоимости. В этом состоит одна из особенностей учета туристической деятельности.

При оценке и учете активов по справедливой стоимости необходимо отражать доходы, расходы, прибыль, убыток от туристической деятельности.

Доходы от туристической деятельности складываются из справедливой стоимости активов и туристической продукции, рассчитанной в момент их признания в учете, а также из изменений справедливой стоимости активов на очередную отчетную дату. Сумма справедливой стоимости, скорректированной на сумму транспортных расходов, всегда уменьшается на расчетную величину сбытовых расходов. Доходом считается также государственная субсидия, относящаяся к активу, отраженному по справедливой стоимости, не ограниченная никакими условиями, в том отчетном периоде, в котором она признается подлежащей получению.

Доходы от государственных субсидий на туристическую деятельность должны признаваться по правилам МСФО, если они относятся к активам, отражаемым по справедливой стоимости. МСФО-20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» применяется только к государственным субсидиям, которые относятся к активам, отражаемым по себестоимости.

МСФО рассматривает два вида государственных субсидий: ограниченную и не ограниченную какими-либо условиями. В соответствии с МСФО сумма государственной субсидии признается доходом туристической организации одновременно и полностью. Ограниченная условиями субсидия относится на доходы только после выполнения все условий, указанных при ее выдаче; не

ограниченная условиями государственная субсидия признается доходом после того, как она однозначно признается подлежащей получению, независимо от фактического поступления денежных средств.

Сумму себестоимости за вычетом амортизации и обесценения, по которой могут быть оценены активы в момент их первоначального признания, также следует относить к доходам, хотя об этом в МСФО нет прямых указаний (иначе нужно будет уменьшить на эту сумму расходы отчетного периода, что намного сложнее).

Расходы на туристическую деятельность состоят из стоимости израсходованных материальных запасов, расходов на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизационных отчислений и прочих расходов обычной деятельности, имеющих место в данном отчетном периоде. Расходы на туристическую деятельность не корректируются на изменение затрат в незавершенном производстве и остатках готовой продукции.

Активы на каждую отчетную дату оцениваются по справедливой стоимости, изменение которой полностью зачисляется в доходы.

Чистая прибыль (убыток) от туристической деятельности отражается в отчете о прибылях и убытках отдельно от промышленной, торговой и иной деятельности туристической организации.

Методика учета доходов, расходов, чистой прибыли (убытка) в результате трансформации активов может быть представлена с введением нового плана счетов.

Так, туристическом бизнесе готовая продукция согласно положениям МСФО может быть отражена в учете:

а) по справедливой стоимости на момент первоначального признания:

дебет счета 603 «Предоставленные скидки»

кредит счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»;

б) по себестоимости (нормативной) на дату, когда начинает применяться

МСФО 2 «Запасы»:

дебет счета 204 «Готовая продукция»

кредит счета 204-1 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

в) далее необходимо отразить в бухгалтерском учете расходы на производство данного вида продукции, которые должны быть сгруппированы по элементам:

дебет счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»

кредит счета 202 «Производственные затраты»;

г) в конце года, с целью составления финансовой отчетности (отчета о прибылях и убытках от туристической деятельности) определяется и отражается чистая прибыль (убыток):

дебет счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»

кредит счета 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Кроме того, в конце года, с целью определения фактической себестоимости готовой продукции, ранее списанные затрат со счета 202 «Затраты на производство» на счет 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы» должны быть восстановлены методом сторно;

дебет счета 603 «Предоставленные скидки»

кредит счета 202 «Производственные затраты»;

далее (в конце года) отражается фактическая себестоимость готовой продукции:

дебет счета 204-1 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

кредит счета 202 «Производственные затраты»;

д) после составления отчета о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности счет 204-1 «Выпуск продукции (работ, услуг)» окончательно закрывается на сумму чистой прибыли (убытка) методом дописывания или красного сторно:

в данном случае: дебет счета 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

кредит счета 204-1 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Для наглядности схему учета можно продемонстрировать в виде регистрационного журнала (табл.3.1).

Таблица 3.1.

**Фрагмент регистрационного журнала (в части хозяйственных операций,  
связанных с применением МСФО - 41)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс.ман.	Корреспонденции	
			дебет	кредит
1	Отражена готовая продукция в оценке:	1000	701	611,731
	а) по справедливой стоимости	750		204-1
	б) по нормативной себестоимости			
2	В конце года определена чистая прибыль (убыток) от данной сельскохозяйственной деятельности	200	611,731	343
3	Перед составлением отчетной калькуляции восстановлены затраты на счете 202		611,731	202
4	Отражена фактическая себестоимость	800	204-1	202
5	После составления отчета о прибылях и убытках счет 611,731 окончательно закрывается	200	343	611,731

По приведенной схеме корреспонденции счетов требуется соблюдение строгой последовательности отражения операций. По данной схеме отклонения, выявленные на счете 204-1 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списываются по действующему порядку (согласно учетной политике организации).

Общая схема учета готовой туристической продукции по справедливой стоимости на момент первоначального признания и по себестоимости на дату, когда начинает действовать МСФО - 2 «Запасы».

Несколько по иному порядку можно учитывать результаты от трансформации активов. Указанные активы могут быть отражены следующим образом:

а) по справедливой стоимости на момент первоначального признания и последующего изменения справедливой стоимости:  
дебет счета 301-3 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка внеоборотных активов»

кредит счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»

б) отражаются расходы на содержание и биотрансформации плодоносящих биологических активов:

дебет счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»

кредит счетов 202 «Производственные затраты», 113 «Капитализация затрат, связанных с землей, строением и оборудованием»;

в) в конце года определяется и списывается чистая прибыль (убыток):

дебет счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»

кредит счета 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»; после данной операции следует восстановить ранее списанные расходы со счетов 202, 113 методом красного сторно:

дебет счета 301-3 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка внеоборотных активов» - сторно

кредит счетов 202, 113 - сторно; г) после составления отчета о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности счет 301-3 окончательно закрывается:

дебет счета 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

кредит счета 301-3 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка внеоборотных активов».

Если в организации категория «справедливая стоимость» используется не только для отражения процессов трансформации активов и для составления отчета о прибылях и убытках от туристической деятельности, но и для оценки активов в отчетном бухгалтерском балансе (форма №1), то в период первоначального признания активов по справедливой стоимости и изменения справедливой стоимости этих активов необходимо отражать на соответствующих счетах учета активов.

В этом случае для оценки и учета биологических активов по справедливой стоимости за вычетом расчетных сбытовых расходов можно использовать счета 111 «Земля, строение и оборудование-Стоимость», 201 «Материальные затраты». Например, туристическое оборудование признается по справедливой стоимости в



момент создания, а по мере роста переоценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату:

а) оценка и переоценка по справедливой стоимости:

дебет счета 208-1 «Переоценка материальных ценностей»

кредит счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»;

б) отражение расходов на производство:

дебет счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»

кредит счета 202 «Производственные затраты»;

в) отражение чистой прибыли (убытка) в конце года:

дебет счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»

кредит счета 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»;

г) в конце года закрывается счет 208-1 «Переоценка материальных ценностей»:

дебет счета 201 «Материальные запасы»

кредит счета 208-1 «Переоценка материальных ценностей»;

д) после составления бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках от туристической деятельности счет 343 закрывается следующими записями:

дебет счета 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

кредит счета 201 «Материальные запасы». Аналогично необходимо учитывать и другие активы:

а) оценка и переоценка активов по справедливой стоимости:

дебет счета 301-3 «Добавочный капитал» субсчет «Переоценка внеоборотных активов»

кредит счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»;

б) отражение расходов на активы:

дебет счета 611,731

кредит счетов 202,113;

в) отражение чистой прибыли (убытка) в конце года от активов;

дебет счета 611,731

кредит счета 343 или наоборот;

г) закрытие счета 183 в конце отчетного периода:

дебет счета 111

кредит счета 301-3;

д) после составления бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках от туристической деятельности счет 343 по состоянию на 31 декабря отчетного года закрывается проводкой:

дебет счета 343

кредит счета 111;

**Таблица 3.2**

**Учет плодоносящих (производящих) биологических активов**

№	Содержание хозяйственной	Сумма тыс.ман	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	Учет активов по справедливой стоимости на дату первоначального признания и изменения их справедливой стоимости	4000	301-3	611,731
	Отражение расходов	3500	611,731	202,113
3	Определение и отражение а) чистой прибыли б) чистого убытка	500	343	343
4	Закрытие счета 183 в конце года перед составление бухгалтерской отчетности	400	111	301-3

5	После составления бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках от туристической деятельности счет 343 закрывается по состоянию на 31 декабря отчетного года: а) на сумму чистой прибыли б) на сумму чистого убытка (сторно)	500	343	111, 202,113
6	Восстанавливаются ранее списанные расходы (за вычетом	3500 <input type="text"/>	111	202,113

Таким образом, в бухгалтерском учете по приведенному варианту отражаются процессы трансформации активов, в отчетности эти активы учитываются по справедливой стоимости, в то же время общий порядок учета основных средств не нарушается.

К доходам относятся также государственные субсидии, относящиеся к активам, отраженной по справедливой стоимости. Поэтому эти доходы также должны быть учтены при составлении отчета о прибылях и убытках от туристической деятельности. Их можно учитывать непосредственно на счете 611,731, не ограниченными никакими условиями.

Чтобы не нарушать общий порядок учета государственных субсидий, их следует отражать по следующей последовательности:

а) поступление средств или начисление предстоящих к поступлению средств государственных субсидий:

дебет счетов 221; 223; 224; 538

кредит счета 544 «Краткосрочные целевые финансирования и поступления»;

б) зачисление средств государственных субсидий на доходы будущих периодов:

дебет счета 544 «Краткосрочные целевые финансирования и поступления»

кредит счета 442 «Доходы будущих отчетных периодов»;

в) учет государственных субсидий для составления отчета о прибылях и убытках от туристической деятельности:

дебет счета 442 «Доходы будущих отчетных периодов»

кредит счета 611,731 «Прочие операционные доходы и расходы»;

г) после составления отчета о прибылях и убытках об туристической деятельности следует сразу восстановить доходы будущих периодов на сумму потенциальных доходов методом красного сторно:

дебет счета 442 «Доходы будущих отчетных периодов»

кредит счета 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет». Отчет о прибылях и убытках от сельскохозяйственной деятельности может иметь следующий вид (табл. 3.3)

**Таблица 3.3 (тыс. ман.)**

**Фрагмент отчета о прибылях и убытках (с учетом применения МСФО)**

Показатель		Примечание	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего
наименование	код			
1	2	3	4	5
Доходы			1000	950
Справедливая стоимость				
в том числе по видам				
Изменение справедливой			-	-
в том числе по видам активов:				
Государственные субсидии			-	-
Расходы за			(800)	(780)
период в том числе:			(500)	(470)
расходы на оплату труда			(200)	(180)
амортизационные отчисления			(60)	(50)
прочие затраты			40	(80)

Прибыль (убыток) от			200	170
Расходы по налогу на прибыль			-	-
Чистая прибыль (убыток) туристической деятельности			200	170

МСФО рекомендует (но не требует) разделять изменения справедливой стоимости каждой группы активов на две части:

- 1) обусловленную изменением физических свойств группы активов;
- 2) обусловленную изменением цен на рынке.

Данную информацию можно изложить непосредственно в примечаниях к данному отчету. Можно отдельно привести детальный расчет изменения справедливой стоимости за счет физических свойств и рыночных цен.

Такая информация позволяет оценивать и анализировать текущие и перспективные денежные потоки туристических организации и более объективно представлять будущие финансовые результаты и финансовое состояние организации.

Из приведенных положений МСФО можно сделать вывод о том, что оценка активов по справедливой стоимости может быть использована:

- для составления специализированной финансовой отчетности, то есть для составления отчета о прибылях и убытках об туристической деятельности;
- для оценки активов в отчетном бухгалтерском балансе с целью объективного отражения финансового состояния и платежеспособности туристических организации.

Согласно МСФО балансовая стоимость активов должна отражаться в отдельной статье бухгалтерского баланса туристических организации. Балансовая стоимость - это сумма, в которой актив признается в бухгалтерском балансе.

По требованиям МСФО необходимо дать описание каждой группы активов, желательно выделить их отдельными подстатьями в балансе или раскрыть в примечаниях к отчетному балансу. Количественную информацию у каждой группе активов по своему усмотрению дополнительно подразделять по установленным

МСФО классификационным группам.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании изучения теоретических и методологических аспектов реформирования бухгалтерского учета, раскрытия его основных направлений развития и разработки организационно-практических рекомендаций по совершенствованию данной функции управления в туристическом бизнесе в соответствии с принципами МСФО, можно сделать следующие обобщенные выводы и предложения:

1. Развитие рыночных отношений в туристическом бизнесе характеризуется возрастанием социально-экономических связей, усложнением хозяйственных процессов и методов управления ими, что предопределяет стремительное усиление роли бухгалтерской информации в системе менеджмента долгосрочных и краткосрочных активов в туристических организациях.

Учетные концепции, методы и принципы, сложившиеся при административно-командной системе управления, требуют пересмотра и создания более эффективных и гибких систем бухгалтерского финансового и управленческого учета. Это предопределяет по-новому осознать теоретические и методологические положения развития и функционирования бухгалтерского учета, его гармонизации в соответствии с МСФО и соблюдения принципа преемственности (сохраняя прогрессивных отечественных методов, способов и приемов учета).

2. Пересмотру и развитию требуют также категории бухгалтерского учета, такие как концепции, принципы, допущения, требования, постулаты, а также определения его содержания, объекта познания, предмета познания и метода осуществления основной бухгалтерской процедуры. Поэтому в диссертации сделана попытка уточнить указанные категории бухгалтерского учета с целью его гармонично-прогрессивного развития в соответствии с принципами МСФО. Исходя из этого, основным направлением реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе на современном этапе следует считать решения проблем формирования финансовой отчетности в туристических организациях, связанных с управлением туристического бизнеса. Кроме того, следует сделать более активные

шаги к разумной дифференциации бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета для формирования необходимой, уместной, релевантной и полезной информации для внешних и внутренних пользователей информации.

3. Социально-экономические преобразования в стране не привели к устойчивому развитию туристического бизнеса во всех субъектах АР. Вместе с тем, туристическом бизнесе сегодня становится более привлекательным для азербайджанских и зарубежных инвесторов. Это связано с осуществленными мероприятиями на уровне государства: развитием государственной политики земельных отношений, постепенной реализацией приоритетного национального проекта по развитию туристического бизнеса; совершенствованием кредитно-налоговой политики по отношению туристических товаропроизводителей и др. Устойчивое развитие туристического бизнеса зависит не только от государственной политики, но и от умелого использования внутривозрастных ресурсов в каждой туристической организации, ее сегментов деятельности. Поэтому основополагающей задачей становится совершенствование системы управления производством, широкое использования его экономических методов на базе развития информационной системы всего менеджмента, то есть бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа.

4. При реформировании бухгалтерского учета возникает объективная необходимость учитывать многоукладность экономики туристического бизнеса и существовании в данном секторе различных организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов, а также специфические особенности туристического бизнеса, где процессы производства связаны с: землей; климатическими факторами и рассредоточенностью производства, его сезонным характером; разнообразием объектов учета затрат и калькуляции; специфическими издержками производства и др. Только глубокое знание технологии и структуры производства, условий обеспечения материально-техническими ресурсами и реализации конечного продукта деятельности позволяет выбрать оптимальный перечень первичной учетной документации, разработать рациональную схему документооборота,



установить количество и сроки проведения инвентаризации, разработать рабочий план счетов, выбрать прогрессивную форму бухгалтерского учета, определить объем и содержание внутренней и внешней отчетности. Поэтому основными аспектами реформирования бухгалтерского учета в туристическом бизнесе должны стать: повышение качества информации бухгалтерского учета и отчетности; создание инфраструктуры применения МСФО; усиление контроля качества бухгалтерской отчетности; существенное повышение квалификации специалистов туристических организаций, особенно бухгалтерских кадров и менеджеров.

5. Для практической реализации концепции развития бухгалтерского учета в туристическом бизнесе возникает необходимость реформирования в туристическом бизнесе учета по основным организационным, методическим и техническим направлениям: осуществлении дифференциации учета на подсистемы финансового и управленческого учета; совершенствование номенклатуры системы счетов и четкое выделение счетов финансового и управленческого учета; реформирование первичного, аналитического и синтетического учета объектов на базе совершенствования форм первичных документов, регистров учета и программных продуктов по его автоматизации; совершенствование бухгалтерской отчетности на базе МСФО; разработка методических рекомендаций по практической реализации положений МСФО в туристическом бизнесе учете, особенно МСФО.

6. При реформировании бухгалтерского учета для туристических организаций особое значение приобретают вопросы практического применения положений МСФО.

В МСФО синтезированы особенности туристического бизнеса в уникальный характеристике туристической деятельности как управление трансформацией активов. Отсюда возникает необходимость разработки моделей учета и оценки активов по справедливой стоимости, которые позволяют отражать последствия трансформации в финансовой отчетности организации в виде прибылей и убытков. Кроме того, оценка активов в учете и отчетности по справедливой стоимости дает возможность реальной оценки финансового состояния и платежеспособности организаций, а также обоснованного анализа ресурсного потенциала хозяйствующего

субъекта и эффективного управления по стратегии развития туристическим бизнесом.

7. Справедливая стоимость - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающим совершить такую сделку независимым друг от друга сторонами. Но отсутствие активного рынка на некоторые активы (корма собственного производства, побочная продукция и др.) затрудняют определение справедливой стоимости. Поэтому МСФО допускают применение альтернативных методик расчета справедливой стоимости. В связи с этим в диссертации доказано, что в качестве справедливой стоимости в туристическом бизнесе, наряду с рыночной стоимостью актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, могут быть использованы следующие стоимостные альтернативы: внутрихозяйственная трансфертная цена, рассчитанная с учетом инфляции, доходности актива; стоимость замещения; фактическая или нормативная себестоимость, скорректированная с учетом индекса инфляции и коэффициента доходности; дисконтированная стоимость.

8. Активы в момент первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату должны оцениваться по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, кроме случаев, когда справедливую стоимость нельзя определить с достаточной степенью достоверности. Туристическую продукцию, собранную в долгосрочных и краткосрочных активах, следует оценивать по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, установленной на момент получения продукции. В связи с этим, в диссертации разработана методика определения (расчета) справедливой стоимости таких активов, как: готовой туристической продукции; побочной продукции.

9. В процессе управления долгосрочных и краткосрочных активов, кроме их оценки по справедливой стоимости, возникает необходимость учета этих активов по справедливой стоимости.

В связи с этим в диссертации определены структура доходов и расходов,

возникающих в процессе долгосрочных и краткосрочных активов, а также порядок формирования чистой прибыли или чистого убытка на период признания долгосрочных и краткосрочных активов по справедливой стоимости и изменений справедливой стоимости активов на определенную дату.

Для организации учета долгосрочных и краткосрочных активов и отражения информации последствий этого процесса в финансовой отчетности, в диссертации разработаны методики учета в оценке по справедливой стоимости с введением новых счетов следующих активов: готовой туристической продукции. При этом учитывали классификацию долгосрочных и краткосрочных активов.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi, «Hüquq ədəbiyyatı», Bakı,2000.
2. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi, Bakı, 2014.
3. Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsinə əlavələr və dəyişikliklər edilməsi haqqında Qanun, Bakı, 2015.
4. Mühasibat uçotu haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu, Bakı, 2004.
5. “Mühasibat uçotu haqqında Qanunun tətbiqi haqqında” Azərbaycan Respublikası Respublikası Prezidentinin 7 fevral 2005-ci il tarixli fərmanı.
6. Kommersiya təşkilatlarında Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının konseptual əsasları.Bakı,2006.
- 7.STAT.qov.AZ.
8. Abbasov Q.Ə, Səbzəliyev S.M., Daşdəmirov Ə.İ., Quliyev V.M., Sadıqov Ə.A. «Mühasibat (maliyyə) uçotu» (dərslük), Bakı, 2003.
9. Abbasov Q.Ə.»Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi»,Bakı,2011
10. Abbasov İ.M. «Maliyyə (mühasibat) hesabatı»
11. Əliyev V.C.,Babayev Ə.Ə.,Mühasibat uçotu.Bakı,2000.
- 12.Rzayev Q.R. Mühasibat uçotu və audit. Bakı,2002.
- 13.Səbzəliyev S.M.,İbadov H.İ. Mühasibat uçotu. Bakı,1990.
- 14.Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatı:formalaşması və təkmilləşdirilməsi problemləri. Bakı,2003.
- 15.Səbzəliyev S.M. Mühasibat (maliyyə) hesabatı. Bakı,2003.
- 16.Sadıqov Ə.A. Mühasibat (maliyyə) uçotu.I hissə Bakı,2002.
- 17.Sadıqov Ə.A. Mühasibat (maliyyə) uçotu.II hissə Bakı,2002.
18. Sadıqov Ə.A., Sadıqov T.Ə.,Cəfərova Ş.Ə., Sadıqov C. Ə. Mühasibat uçotu.Bakı,2008
- 19.Алборов Р.А. Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / М.: «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий», 2003. - 230 с.

- 20.Алборов Р.А. Учет затрат и контроль эффективности производства продукции в сельском хозяйстве / Алборов Р.А, И.А. Селезнева, И.П. Селезнева. - Ижевск: Шеп («Колос»), 2000. - 166 с.
- 21.Бакаев А.С. Учетная политика предприятия / А.С. Бакаев, Л.З. Шнейд-ман. - М.: Бухгалтерский учет, 1994. - 112 с.
- 22.Белов Н.Г. Документация в системе сельскохозяйственного учета / М.: Статистика, 1978. - 280 с.
- 23.Белов Н.Г. Единая система учета в сельском хозяйстве (Информационные аспекты управления) / Н.Г. Белов. М.: Статистика, 1975. - 208 с.
- 24.Бахрушина М.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / М.А. Бахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова: Учебное пособие. - М.: Вузовский учебник, 2005. - 320 с.
- 25.Гатаулин А.М. Издержки производства сельскохозяйственной продукции. Методология измерения и пути снижения - М.: Экономика, 1983. - 183 с.
- 26.Жамьянова Н.Ц. Бухгалтерский учет в системе управления сельскохозяйственным производством / Н.Ц. Жамьянова. - М.: Финансы и статистика, 1999.- 222 с.
- 27.Кашаев А.Н. О принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет / А.Н. Катаев, О.М. Островский .- 1996. - № 11. - С. 58-63.
- 28.Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. - Киев: Изд-во УСХА, 1992. -240 с.
- 29.Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Х. Андерсон: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 496 с.
- 30.Обэр - Крис Дж. Управление предприятием / Дж. Обэр-Крис. - М.: Изд-во. Прогресс, 1973. - 279 с.
- 31.Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф. Палий: Учебник. - М.: ИНФРА - М, 2003. - 472 с.
- 32.Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации /В.Ф. Палий. -М.: Финансы, 1975. - 160 с.

- 33.Палий В.Ф. Финансовый учет: учебное пособие / В.Ф. Палий, В.В. Палий: в 2 ч.-М.: ФБК-ПРЕС, 1998. ч.1.-304 с.
- 34.Панкова СВ. Международные стандарты аудита / СВ. Панкова. - М.: Юристь,2003-158с.
- 35.Пизенголец М.З. Учет затрат и закрытие счетов в совхозах и колхозах / М.З. Пизенголец. - М.: Статистика, 1972. - 278 с.
- 36.Пизенголец М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М.З. Пизенголец, А.П. Варава. - 4.1,2. - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: Колос, 1994.-480 с; 480 с.
- 37.Рахман З. Бухгалтерский учет в рыночной экономике / З. Рахман, А.Д. Шеремет. - М: ИНФРА-М, 1996. - 272 с.
- 38.Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
- 39.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней /Я.В. Соколов. - М.: «Аудит», Издательское объединение «ЮНИТИ», 1996. - 638 с.
- 40.Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета /Я.В. Соколов. -М.: Финансы и статистика, 1985. - 367 с.
41. Спиркин А.Г. Философия: Учебник / А.Г. Спиркин. - 2-е изд. - М.: Гардарики, 2001. - 736 с.
- 42.Управление в сельскохозяйственных предприятиях / Под ред. А.В. Пошатаева. - М.: Колос, 1979.-271 с.
- 43.Хоружий Л.И. Проблемы адаптации МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Л.И. Хоружий, Т.А. Сулова. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006.-168 с.
- 44.Хендриксен Э.С. Теория \_роф. \_терського учета / Э.С. Хендриксон, М.Ф. Ван Бреда: Пер. С \_роф.. / Под \_роф. \_роф.. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997 – 576 с.
- 45.Хорин А.Н. Дилемма финансового учета: принципы или правила? / А.Н. Хорин, С.А. Кукин // Бухгалтерский учет. - 1995. - № 2. - С. 3-11.
- 46.Цеддиес Ю. Экономика сельскохозяйственных предприятий: Учебное пособие / Ю. Цеддиес, Э. Райш, А.А. Угаров. - М: Изд-во МСХА, 1999. - 400 с.

- 47.Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль на сельскохозяйственных предприятиях / М.Я. Штейнман, П.И. Гайдуцкий. – М.: Агропром-издат, 1990.-143
- 48.Широбоков В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в условиях автоматизации управления аграрным производством / В.Г. Широбоков. - Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2002 - 160 с.
- 49.Широбоков В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: концептуальные подходы, теория и практика / В.Г. Широбоков. - Воронеж: ВГАУ, 2001. - 366 с.