

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**  
**ҲУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ**  
**DSc.03/30.12.2019.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**  

---

**ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ**

**ТЕМИРХАНОВА МУТАБАР ЖЎРАЕВНА**

**ТУРИСТИК МАҲСУЛОТЛАР ҲИСОБИ ВА**  
**ТАҲЛИЛИНИНГ МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИНИ**  
**ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**иқтисодиёт фанлари бўйича фан доктори (Doctor of Science) диссертацияси**  
**АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент шаҳри -2020 йил**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фан доктори (DSc) диссертацияси  
автореферат мундарижаси**

**Оглавление автореферата диссертации доктора наук (DSc) по  
экономическим наукам**

**Content of dissertation the abstract of doctor of Science (DSc) on  
economical sciences**

**Темирханова Мутабар Жўраевна**

Туристтик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини  
такомиллаштириш.....3

**Темирханова Мутабар Жураевна**

Совершенствование методологических основ учета и анализа туристических  
продуктов.....30

**Temirkhanova Mutabar Juraevna**

Improving the methodological framework for accounting and analysis of tourism  
products.....57

**Эълон қилинган ишлар рўйхати**

Список опубликованных работ  
List of published works .....61

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**  
**ХУЗУРИДАГИ ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ**  
**DSc.03/30.12.2019.I.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**  

---

**ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ**

**ТЕМИРХАНОВА МУТАБАР ЖЎРАЕВНА**

**ТУРИСТИК МАҲСУЛОТЛАР ҲИСОБИ ВА**  
**ТАҲЛИЛИНИНГ МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИНИ**  
**ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08 – Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**иқтисодиёт фанлари бўйича фан доктори (Doctor of Science) диссертацияси**  
**АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент шаҳри -2020 йил**

Фан доктори (Doctor of Science) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида В2019.2.DSc/Iqt192. рақам билан рўйхатга олинган.

Диссертация Тошкент давлат иқтисодиёт университетида бажарилган.

Диссертация автореферати уч тилда (ўзбек, рус, инглиз (резюме)) Илмий кенгаш веб-саҳифасида ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) ва "ZiyoNET" Ахборот-таълим порталида ([www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz)) жойлаштирилган.

Илмий раҳбар:

Уразов Комил Бахрамович  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Расмий оппонентлар:

Каримов Нейматилла Фатхуллаевич  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Курбанов Зият Ниязович  
иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

Аликулов Абдимўмин Исмаатович  
иқтисодиёт фанлари доктори, доцент

Етакчи ташкилот:

Тошкент давлат аграр университети

Диссертация химояси Тошкент молия институти ҳузуридаги DSc.03/30.12.2019.I.17.01 рақамли Илмий кенгашнинг 2020 йил «27» 11 кuni соат 14:00 даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, А.Темур кўчаси, 60А уй. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: [ilmiykengash@tfi.uz](mailto:ilmiykengash@tfi.uz)

Диссертация билан Тошкент молия институтининг Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (\_\_\_\_\_рақами билан рўйхатга олинган). Манзил: 100000, Тошкент шаҳри, Амир Темур кўчаси, 60А. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-46-26; e-mail: [admin@tfi.uz](mailto:admin@tfi.uz)

Диссертация автореферати 2020 йил «14» 11 кuni тарқатилди.  
(2020 йил «14» 11 даги 43 рақамли реестр баённомаси).



*T. Z. Teshabaev*

Т.З.Тешабаев

Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш раиси, иқтисодиёт фанлари доктори, профессор

*N. N. Kalandarova*  
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш илмий котиби, иқтисодиёт бўйича фалсафа доктори, (PhD)

*N. N. Kuziev*  
Илмий даражалар берувчи илмий кенгаш қошидаги илмий семинар раиси, иқтисодиёт фанлари доктори (DSc), профессор

## **КИРИШ (фан доктори (DSc) диссертацияси аннотацияси)**

**Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати.** Жаҳонда туризм соҳаси йилдан йилга дунёнинг кўплаб ривожланган ва ривожланаётган мамлакатлари иқтисодиётининг асосий соҳаларидан бирига айланиб бормоқда. Жаҳон сайёҳлик ташкилоти (ЖСТ) маълумотларига кўра, «ҳозирги пайтда дунё миқёсида яратилаётган ялпи ички маҳсулот (ЯИМ)нинг қарийб 10 фоизи, иш билан бандликнинг 9 фоизи, жами экспортнинг 7 фоизи, хизматлар экспортининг эса 30 фоизи туризм соҳаси ҳиссасига тўғри келади; башоратларга кўра, 2028 йилга келиб дунё миқёсида яратиладиган туристик маҳсулотлар ҳажми 12,5 трлн. АҚШ долларига етади, унинг дунё ЯИМдаги улуши 11,7 фоизни ташкил қилади». Туристлик хизматларга бўлган талабнинг борган сари ошиб бораётганлиги туристик маҳсулотларни диверсификациялаш, улар сифатини яхшилаш ва таннархини пасайтириш, туристик компаниялар рентабеллиги ва самарадорлигини ошириш, бунинг учун барча ташкилий-иқтисодий механизмлар ва дастаклар, шу жумладан бухгалтерия ҳисоби ва иқтисодий таҳлилни замон талаблари асосида такомиллаштириш, халқаро тажрибаларни амалиётга жорий этиш долзарб масалалардан ҳисобланади.

Халқаро амалиётда туризмни ривожлантиришнинг ташкилий-иқтисодий механизмлари ва дастаклари, чунончи туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш бўйича илмий тадқиқотлар олиб борилмоқда. Ушбу тадқиқотлар натижасида дунёнинг кўплаб мамлакатларида туристик хизматларга доир даромадлар, харажатлар, сотиш таннархи ва фойда кўрсаткичлари бўйича ҳисоб ва ҳисоботларни халқаро стандартлар талабларига мослаштириш, бошқарув ҳисоби ва таҳлилининг замонавий моделларини яратиш ҳамда уларни туристик компанияларда қўллаш бўйича диққатга молик илмий-назарий ғоялар ва тажрибалар тўпланган. Бугунги кунда ўрганилган туризм соҳасининг турли даражада бўлган, аммо, уларнинг ҳисоби ва таҳлили бўйича халқаро даражада эришилган натижалари етарлича очиб берилмаган. Мазкур соҳада шаклланган дунёвий билим ва тажрибаларни алоҳида олинган мамлакатларда қўллаш улар юзасидан чуқур илмий тадқиқотларни олиб боришни тақозо этади.

Ўзбекистонда қабул қилинган туризм соҳасини жадал ривожлантиришга оид қўшимча чора-тадбирлар тўғрисидаги стратегияга мувофиқ «туризмни иқтисодиётнинг етакчи стратегик секторига айлантириш, 2026 йилга келиб, туристик маҳсулотларнинг ЯИМдаги улушини 5 фоизга етказиш, хорижий туристлар сонини 9 миллион кишига, туризмдан олинадиган даромадни 2,2 миллиард долларга етказишдек устувор вазифалар белгиланган. Кўплаб янги турларини (зиёрат туризми, ижтимоий туризм, экотуризм, агротуризм, маданий туризм, худудий туризм ва бошқалар) пайдо бўлганлиги ва уларнинг борган сари равақ топаётганлиги, расмий маълумотларга кўра» соҳанинг мамлакатимиз ЯИМдаги улушини 2,3 фоизга етганлиги, туроператорлар сонини 950 тага, туристик-меҳмонхона мажмуаларининг 914 тага етганлиги, мазкур корхоналарда ҳозирги пайтда ҳисоб ва ҳисоботни

миллий ва халқаро стандартлар асосида юритилаётганлиги ҳамда аудиторлик текширувларидан ўтиши муҳим вазифалардан бири этиб белгиланган. Ушбу устувор вазифаларнинг самарали бажарилишига эришиш соҳа субъектлари фаолияти мазмунини ташкил қилувчи туристик маҳсулотлар бўйича даромадларни, шунингдек улар таннархини тан олиш, шакллантириш, баҳолаш, ҳисобини юритиш ва таҳлил қилиш тартибларини халқаро стандартлар талабларига тўлиқ мослаштириш, туристик маҳсулотларга доир ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулот таннархи бўйича сегментар ҳисоб ҳамда ҳисоботни ташкил этиш, турмаҳсулотлар бошқарув таҳлили методологиясини такомиллаштиришга қаратилган чуқур илмий тадқиқотларни олиб боришни тақозо этмоқда.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 5 январдаги ПФ-5611-сон «Ўзбекистон Республикасида туризм соҳасини жадал ривожлантиришга оид кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида», 2019 йил 13 августдаги ПФ-5781-сон «Ўзбекистон Республикасида туризм соҳасини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида», 2020 йил 2 мартдаги ПФ-Х 5953-сон «2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясини «Илм, маърифат ва рақамли иқтисодиётни ривожлантириш йили»да амалга оширишга оид давлат дастури тўғрисида»ги Фармонлари, 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» Қарори шунингдек мазкур соҳага тегишли бошқа меъёрий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга оширишга мазкур диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

**Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига боғлиқлиги.** Мазкур диссертация тадқиқоти республика фан ва технологиялари ривожланишининг I.«Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ва маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналишга мувофиқ бажарилган.

#### **Диссертация бўйича хорижий илмий-тадқиқотлар шарҳи.**

Туристтик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг илмий-назарий ҳамда методологик муаммоларини ҳал этиш бўйича илмий изланишлар жаҳоннинг етакчи илмий марказлари ва олий таълим муассасаларида, жумладан, The center for economic and business research (CEBR), American Institute of Certified Public Accountants (ACIPA), Harvard University, Columbia University, University of Chicago, University of California, Stanford University, Princeton University (АҚШ), Auditing Practices Committee, The Institute of Internal Auditors (ИА), PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, International Accounting Standards Board (IASB) (Буюк Британия), University of Calgary (Канада), Nagoya University, Kyoto University (Япония), Россия иқтисодиёт университетиде тадқиқотлар олиб борилмоқда.

Туристтик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш борасида олиб борилган илмий изланишлар натижасида

қатор илмий натижалар олинган, жумладан: хизмат кўрсатувчи корхоналардаги қилинган харажатлар ва уларни таннархга киритиш тартиби, уларни гуруҳлаштириш, ҳисоб маълумотлари ва уларни ташқи манбалардан олган ҳолда автоматлаштириш масалалари, даромадлар ва харажатлар бўйича назарий ҳамда услубий асослари яратилган ва унинг ўзига хос хусусиятлари очиқ берилган (The center for economic and business research (CEBR)); туризм соҳасида молиявий натижаларни шакллантириш услубиёти ишлаб чиқилган (American Institute of Certified Public Accountants (ACIPA)); туристик маҳсулотларни яратилишида даромадлар ва харажатларнинг мувофиқлиги концепциясини шакллантириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган (Harvard University, Columbia University, University of Chicago, University of California, Stanford University, Princeton University (АҚШ)); туризм корхоналарида асосий фаолият даромадлари ва харажатлари ахборот таъминотининг услубиёти такомиллаштирилган (Auditing Practices Committee, The Institute of Internal Auditors (ИА)); туризм корхоналарнинг тўлов қобилияти, туристик маҳсулотларнинг рентабеллиги ва соҳада маржинал даромадни аниқлаш асосида тузиш тартиби таклиф этилган (PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, International Accounting Standards Board (IASB) (Буюк Британия)); молиявий ҳисобот шакллари МХХСлар талабларига мувофиқлаштириш, чунончи фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни абзопшин костинг (absorption costing) тизими асосида, пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни бевосита ва билвосита усулларда тузиш методологияси тавсия этилган (University of Calgary (Канада) бозор конъюнктурасига мувофиқ туристик маҳсулотлар қийматини аниқлашда баҳолашнинг даромадли ва харажатли ёндашувлари ҳамда уларда қўллаш услубини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилган (Nagoya University, Kyoto University (Япония) рақамли иқтисодиётни ривожланишининг муҳим омили сифатида туризм корхоналарида фойда кўрсаткичларини «Директ-костинг» ва «Стандарт-кост» тизимлари асосида бошқарув мақсадларида таҳлил қилиш тартибларини амалиётда қўллаш бўйича кўрсатмалар асосланган (Россия иқтисодиёт университети).

Жаҳонда туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий, ташкилий ва методологик асосларини такомиллаштириш бўйича қуйидаги устувор йўналишларда тадқиқотлар олиб борилмоқда: мамлакат ялпи ички маҳсулоти (ЯИМ)га киритиладиган туристик маҳсулотларни ишлаб чиқариш харажатларини туркумлаш ва туризм маҳсулотлари таннархини калькуляция қилишни халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш; туристик ташкилотлар устама ишлаб чиқариш харажатларини турмаҳсулотлар ўртасида тақсимлаш усулларни такомиллаштириш; туризмда тушум, сотиш таннархи ва фойда кўрсаткичларини директ костинг ва стандарт кост тизимлари асосида бюджетлаштириш, туризм корхоналарида замонавий бошқарув таҳлили усуллари асосида турмаҳсулот бўйича зарарсизлик нуқтаси, хавфсизлик, операцион ричаг, фойда ва зарарларни таҳлил қилиш услубиётини такомиллаштириш, туризмда харажатларни оптималлаштириш асосида унинг рентабеллигини ошириш тизими тўлиқ ўрганиш лозим.

**Муаммонинг ўрганилганлик даражаси.** Туризмнинг фан ва амалий фаолият сифатидаги назарий, ташкилий ва методологик масалаларини хорижий мамлакатларда ва республикамизда Ф.Котлер, Д.Ж.Боуэн, Д.Ж.Мейкен, С.С.Скобкин, Е.Н.Ильина, Н.С.Морозова, М.Б.Биржаков, М.Р.Болтабоев, Ю.А.Матюхина, М.Қ.Пардаев, Н. Тухлиев, И.С. Тухлиев, Б.Х. Тураев, Д.К. Усманова ва бошқа олимлар тадқиқ қилганлар. Шунингдек, хорижий мамлакатлар ва республикамизда Ж.Абдрасулова, И.Аврова, О.А.Александров, М.Қ.Пардаев, Л.А.Саполгина, З.У.Тошкенбоева, Н.У.Худайбердиев, К.Б.Уразов ва бошқалар томонидан туризм соҳасида бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва аудит масалалари бўйича махсус тадқиқотлар олиб борилган ҳамда монографиялар, илмий мақолалар, ўқув ва амалий қўлланмалар чоп этилган.

Республикамизда туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштиришда қуйидаги хорижий ва республикамиз иқтисодчи олимларининг молиявий ҳисоб ва ҳисоботнинг назарий ва услубий асослари, шунингдек молиявий ҳисоботнинг халқаро андозаларидан иқтисодиётнинг алоҳида тармоқлари субъектларида фойдаланиш муаммоларига бағишланган илмий асарлари ҳам муҳим аҳамият касб этади: Ф.Г.Буртон, Г.Г.Роджер, Мак Нотон, А.П.Бархатов, Н.В.Генералова, В.Ф.Палий, Л.В.Усатова, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, М.Қ.Пардаев, Б.А.Хасанов, К.Б.Уразов, Н.Ю.Жураев, Т.С.Маликов, М.М.Тўлаходжаева, М.Ю.Рахимов, З.Н.Қурбанов, С.Н. Ташназаров ва бошқалар.

Шу билан бирга, юқорида келтирилган тадқиқотларда туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини миллий ҳамда халқаро стандартлар талаблари асосида янада такомиллаштириш алоҳида илмий тадқиқот объекти сифатида ўрганилмаган.

Туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш ҳамда ишончли маълумотларни акс эттирувчи молиявий ҳисоботни тузиш амалиётда ўзига хос хусусият касб этади. Шу нуқтаи назардан қараганда, ушбу соҳада туризм маҳсулотлари таннархини аниқлашда харажатлар ҳисобини юритиш ва уларда молиявий натижаларни шакллантиришда ўзига хос хусусиятлари уларнинг алоҳида жиҳатларини ажратиб олиш зарурлигини келтириб чиқармоқда.

Туристик ташкилотлар фаолияти самарадорлиги, чунончи уларнинг зарарсизлик даражаси, хавфсизлик ва операцион ричаги, фойда кўрсаткичларига баҳо бериш, уларни замонавий усуллар, чунончи «харажатлар-маҳсулот-фойда» модели, «Директ-костинг» ва «Стандарт-кост» тизимлари асосида таҳлил қилиш услубиёти етарлича тадқиқ этилмасдан қолмоқда. Ҳолбуки туристик ташкилотларда бошқарув мақсадларида ушбу усулларни қўллаш ҳозирги пайтда ўта долзарбдир.

Юқоридагиларни барчаси туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштиришга қаратилган. Ушбу мавзунини танлашга ҳамда унинг мақсад ва вазифаларини белгилашга асос бўлди.

**Диссертация тадқиқотининг диссертация бажарилган олий таълим муассасаси илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги.**

Мазкур диссертация тадқиқоти Тошкент давлат иқтисодиёт университетининг ПЗ-20170929737– рақамли «Ўзбекистон Республикасида молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартларини жорий қилиш учун давлат бошқарувига тегишли соҳаларига ўзгартиришларни ишлаб чиқиш» мавзусидаги илмий тадқиқотлар доирасида бажарилган.

**Тадқиқотнинг мақсади** туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш бўйича илмий таклифлар ва амалий тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

**Тадқиқотнинг вазифалари** қуйидагилардан иборат:

туристик ташкилотларда бевосита ва билвосита харажатларни тақсимлаш ва уларни турмаҳсулот таннархига киритиш тартибларини такомиллаштириш;

туристик маҳсулотлар таннархини туристларга кўрсатилган хизматлар турлари ва сотиш қийматини уларнинг таркибий элементлари бўйича пул бирлигида ҳисоб-китоб қилиш бўйича такомиллаштирилган арифметик алгоритмларини ишлаб чиқиш;

туристик ташкилотларда харажатлар бўйича ички сегментар ҳисоб ва ҳисоботни ташкил этиш бўйича амалий тавсияларни ишлаб чиқиш;

бухгалтерия ҳисоби миллий ва халқаро стандартларига киритилган «даромад» ва «тушум» категориялари талқинига аниқлик киритиш;

халқаро ҳисобнинг “Директ-костинг” тизимига асосланган «Харажатлар - маҳсулот-фойда» модели бўйича туристик маҳсулотлар зарарсизлиги ва хавфсизлиги даражалари ҳамда молиявий левериджни баҳолаш ва таҳлил қилиш методикасини такомиллаштириш.

**Тадқиқотнинг объекти** сифатида Ўзбекистонда фаолият юритаётган туризм соҳасидаги хўжалик юритувчи субъектлар танланган.

**Тадқиқотнинг предмети** туризм соҳасидаги хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятидаги вужудга келадиган иқтисодий муносабатлар ҳисобланади.

**Тадқиқотнинг усуллари.** Диссертацияда илмий мушоҳада, дедукция, индукция, тизимли таҳлил, қиёсий таҳлил, эксперт баҳолаш, статистик таҳлил каби усуллардан фойдаланилган.

**Тадқиқотнинг илмий янгилиги:**

туроператорлик фаолиятига доир умумишлаб чиқариш харажатларини ҳисобланган иш ҳақи харажатларига мутаносиб тақсимлаш асосида турмаҳсулот таннархига киритиш ҳамда молиявий натижаларда акс эттириш асосланган;

туристик маҳсулотлар таннархини туристларга кўрсатилган хизматлар турлари ва турпакетлар сотиш қийматининг таркибий элементлари бўйича пул бирлигида ҳисоб-китобларнинг янги арифметик қурилмаси (формуласи) ишлаб чиқилган;

туризмда операцион ва молиявий фаолият турлари бўйича ахборотларни умумлаштиришга қаратилган молиявий натижаларни аниқловчи ишчи счётларни қўллаш орқали уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш услуби такомиллаштирилган;

туризм корхоналарида самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш

мақсадида молиявий натижалар тўғрисидаги сегментар ҳисоботнинг янги шакли ишлаб чиқилган;

"Харажатлар-маҳсулот-фойда модели" бўйича туристик маҳсулотлар зарарсизлиги ҳамда уларни таҳлилида молиявий левериджни баҳолаш тартиби "Директ-костинг" ва "Стандарт-кост" тизимларида шакллантирилган алгоритмларни киритиш асосида такомиллаштирилган.

**Тадқиқотнинг амалий натижалари** қуйидагилардан иборат:

туристик хизмат таннархини тўғри шакллантиришга имкон берувчи туризм корхоналари харажатларини такомиллаштирилган таснифи ва таркиби ишлаб чиқилган;

туризм корхоналарида туристик маҳсулотларни сотишдан молиявий натижаларни шакллантириш бўйича ишчи счётлар таркиби ва уларни юритиш тартиблари такомиллаштирилган;

15-сон МҲХС "Харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлар" талабларидан келиб чиқиб, республикамизда даромад ва тушум кўрсаткичларни акс эттирувчи миллий стандартларга (БҲМС 2, БҲМС 3, БҲМС 21) таҳририй ва таркибий ўзгартиришлар киритиш тавсия этилган;

"Харажатлар-маҳсулот-фойда" модели асосида туристик маҳсулотлар зарарсизлиги ва хавфсизлиги даражалари ҳамда молиявий левериджни баҳолаш ва таҳлил қилиш услубиятини амалиётда қўллаш йўллари кўрсатиб берилган;

бошқарув таҳлили объекти сифатида фойда кўрсаткичларини "Директ-костинг" ва "Стандарт-кост" тизимлари бўйича туристик маҳсулотлар таннархини калькуляция қилишнинг меъёрий усули асосида таҳлил қилиш тартиблари ҳамда улардан самарали бошқарув қарорларини қабул қилишда фойдаланиш йўллари тавсия этилган.

**Олинган натижаларнинг ишончлилиги**, амалга оширилган ёндашув ва усулларнинг фойдаланилган назарий жиҳатлар расмий манбалардан олинганлиги, туризм фаолияти билан шуғулланаётган корхоналар маълумотларига асосланганлиги, хулоса, таклиф ва тавсияларнинг амалиётга жорий этилганлиги, Ўзбекистон Республикаси Давлат статистика қўмитасининг статистик маълумотларига, шунингдек, бошқа амалий маълумотлар таҳлиliga асосланганлиги билан изоҳланади.

**Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти.** Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти туристик маҳсулотларни ҳисобга олиш ва таҳлил услубиётини такомиллаштиришга қаратилган илмий хулоса, амалий тавсиялардан келгусида туризм корхоналарида бухгалтерия ҳисоби ва таҳлилнинг назарий ва методологик асосларини янада такомиллаштиришга бағишланган илмий тадқиқот ишларида фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади. Шунингдек, туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялардан ОТМларда «Молиявий ҳисоб», «Бошқарув ҳисоби», «Молиявий ҳисобот», «Молиявий ва бошқарув таҳлили» каби фанлар бўйича ўқув дастурлари, ўқув-услубий мажмуалар, кейс стабилар тайёрлашда фойдаланиш мумкин.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти туристик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш бўйича

ишлаб чиқилган таклифлардан бухгалтерия ҳисоби ишлари тўғри ва ўз вақтида ташкил этилиши ҳамда самарали юритилиши, бошқарув қарорлари учун маълумотларни олиш имкониятини берувчи молиявий ҳисоботнинг ишончлилиқ даражасини оширишига хизмат қилиши билан изоҳланади.

**Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши.** Туристлик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш бўйича олинган илмий натижалар асосида:

туроператорлик фаолиятига доир умумишлаб чиқариш харажатларини ҳисобланган иш ҳақи харажатларига мутаносиб тақсимлаш асосида турмаҳсулот таннархига киритиш ҳамда молиявий натижаларда акс эттириш бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитаси ва Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлиги томонидан туристик ташкилотларда ички сегментар ҳисоб ва ҳисоботни ишлаб чиқишда фойдаланилган. (Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитасининг 2019 йил 19 апрелдаги 02-22/3018-сон маълумотномаси, Ўзбекистон Республикаси транспорт вазирлигининг 2019 йил 29 апрелдаги 2/1128-сон маълумотномаси). Олинган натижа туризм корхоналарида харажатларни тўғри туркумлаш, турпакетлар таннархини тўғри аниқлашга хизмат қилган;

туристик маҳсулотлар таннархини туристларга кўрсатилган хизматлар турлари ва турпакетлар сотиш қийматининг таркибий элементлари бўйича пул бирлигида ҳисоб-китобларнинг янги арифметик қурилмаси (формула) бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитаси томонидан туризм корхоналарида ҳисоб сиёсатини такомиллаштиришда, Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлиги ва Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси томонидан бухгалтерия ҳисобида “Туризм корхоналари учун харажатларни режалаштириш, ҳисобга олиш ҳамда молиявий натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисида Низом” ишлаб чиқилган ва қўллаш орқали амалиётда услубий қўлланмаларда фойдаланилган (Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитасининг 2019 йил 19 апрелдаги 02-22/3018-сон, Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлигининг 2019 йил 29 апрелдаги 2/1128-сон, Ўзбекистон Аудиторлар Палатасининг 2019 йил 17 апрелдаги 70-сон маълумотномалари). Натижада, туристик корхоналарда маҳсулот таннархини ҳисобга олиш тартибини такомиллашуви ва туристик маҳсулотлар таннархига киритиладиган харажатларни туркумлаш имконияти яратилган;

туризмда операцион ва молиявий фаолият турлари бўйича ахборотларни умумлаштиришга қаратилган молиявий натижаларни аниқловчи ишчи счётларни қўллаш орқали уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитаси ва Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлиги томонидан “Туризм корхоналари учун харажатларни режалаштириш, ҳисобга олиш ҳамда молиявий натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисида Низом” ишлаб чиқилган ва қўллаш орқали амалиётга жорий этилган (Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитасининг 2019 йил 19 апрелдаги 02-22/3018-сонли, Ўзбекистон Республикаси Транспорт

вазирлигининг 2019 йил 29 апрелдаги 2/1128-сон маълумотномалари). Натижада, ушбу кўрсаткичлар бўйича молиявий ҳисоботларни МҲХСлар талаблари асосида такомиллаштиришга эришилган;

туризм корхоналарида самарали бошқарув қарорларини қабул қилиш мақсадида молиявий натижалар тўғрисидаги сегментар ҳисоботнинг янги шаклини ишлаб чиқиш бўйича таклиф Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитаси томонидан молиявий натижаларни шакллантиришда ички сегментар ҳисоботни такомиллаштириш юзасидан амалий тавсия ишлаб чиқилган ва Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлиги томонидан даромадларни шакллантириш ва соф фойдани аниқлаш тартибини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш бўйича таклифларни оптималлаштиришда амалиётга жорий этилган (Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитасининг 2019 йил 19 апрелдаги 02-22/3018-сон маълумотномаси, Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлигининг 2019 йил 29 апрелдаги 2/1128-сон маълумотномаси). Натижада, корхона молиявий фаолият бўйича ўз даромадлари ҳажмини оширган, туризм корхоналарида ҳар бир туристлар гуруҳига белгиланган харажатларни аниқ ҳисоблаб, калькуляция моддалари орқали, соф фойдани аниқлаш тартиби соддалашган ва молиявий ҳисобот кўрсаткичлари тўғрисида ахборотлар олиш имконияти яратилган;

"Харажатлар-маҳсулот-фойда модели" бўйича туристик маҳсулотлар зарарсизлиги ҳамда уларни таҳлилида молиявий левериджни баҳолаш тартиби "Директ-костинг" ва "Стандарт-кост" тизимларида шакллантирилган алгоритмларни киритиш асосида такомиллаштириш бўйича ишлаб чиқилган таклиф Ўзбекистон Автомобиль транспорти агентлиги томонидан, Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитаси ва Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлиги томонидан молиявий ҳисоботларни тузишда алгоритмлардан фойдаланилган амалиётга жорий этилган (Ўзбекистон Республикаси Автомобиль транспорти агентлигининг 2018 йил 17 августдаги 3/2850-сон, Ўзбекистон Республикаси Туризмни ривожлантириш қўмитасининг 2019 йил 19 апрелдаги 02-22/3018-сон, Ўзбекистон Республикаси Транспорт вазирлигининг 2019 йил 29 апрелдаги 2/1128-сон маълумотномалари). Натижада, CVP модели асосида туристик компаниянинг зарарсизлик нуқтаси, хавфсизлик даражаси, тушум ва фойда кўрсаткичларининг турли ўсиш даражаларидаги нисбатларини (операцион дастакни) баҳолаш ва таҳлил қилиш натижалари амалиётда фойда кўрсаткичларини 2021-2023 йиллар учун прогнозлаш имконини берган.

**Тадқиқот натижаларининг апробацияси.** Ушбу тадқиқот натижалари 4 та республика ва 8 та халқаро илмий-амалий конференцияларда муҳокамадан ўтказилган.

**Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги.** Диссертация мавзуси бўйича жами 38 та илмий иш, жумладан 1 та монография, Ўзбекистон Республикаси Олий аттестация комиссиясининг докторлик диссертациялари асосий илмий натижаларини чоп этиш бўйича тавсия этилган илмий нашрларда 25 та илмий мақола, жумладан 13 таси хорижий журналда нашр этилган.

**Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми.** Диссертация кириш, тўртта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан таркиб топган. Диссертация ҳажми 225 бетни ташкил қилади.

## **ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ**

**Кириш** қисмида диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурияти асосланган, тадқиқотнинг мақсади ва вазифалари, объекти ва предмети тавсифланган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатилган, илмий янгилиги ва амалий натижалари баён қилиниб, олинган натижаларнинг илмий ва амалий аҳамияти очиб берилган, тадқиқот натижаларининг амалиётга жорий қилиниши, нашр этилган ишлар ва диссертация тузилиши бўйича маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг биринчи боби «**Туристик маҳсулотлар, уларга доир даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлилининг илмий-назарий асослари**» деб номланиб, унда туризмни ривожлантиришнинг устувор йўналишлари ва соҳанинг ўзига хос хусусиятлари, туристик корхоналарда туристик маҳсулотлар, уларга доир даромадлар ва харажатлар ҳисоби ҳамда таҳлилининг илмий-назарий масалалари тадқиқ этилган.

Туризм иқтисодиётнинг муҳим ва ўзига хос соҳаси ҳисобланади. Ушбу соҳанинг муҳимлиги шундаки, у, бир томондан, дунё миқёсида элларни элларга, тармоқларни тармоқларга, мамлакатларни мамлакатларга боғловчи бўғин ҳисобланади, айнан шу сифатдау давлатлар ўртасида сиёсий, иқтисодий, ижтимоий, техник ва бошқа турдаги ҳамкорликни ўрнатишга имкон беради. Иккинчи томондан, туризм соҳасида «туристик маҳсулот» деб аталмиш миллий бойлик яратилади ва у «туристлар» деб ном олган харидорларга миллий ва хорижий валюталарга сотилади. Яратилган туристик маҳсулотлар мамлакат ялпи ички маҳсулоти (ЯИМ) таркибий элементи ҳисобланади. Туристик маҳсулотлар ҳажмининг ошиши ҳар қандай давлатда унинг ЯИМни, валюта тушумини ошишига олиб келади. Туризм одамларни иш ўринлари билан таъминлаш, уларнинг даромадларини ошириш, билим ва савиясини, маданияти ва маърифатини юксалтиришнинг муҳим манбаи ҳамдир.

Туризм соҳасининг ўта муҳим ижтимоий-иқтисодий аҳамиятга моликлиги боис, республикада уни ривожлантиришга давлатимиз сиёсатида катта урғу берилмоқда. Жумладан, Президентимизнинг туризм соҳасини ривожлантириш бўйича охириги уч йилда қабул қилган фармонлари ва қарорлари, уларда белгиланган чора-тадбирлар, чунончи 2018-2019 йилларда эришилган натижалар, шунингдек 2020-2025 йилларга мўлжалланган мақсадли кўрсаткичлар (1-жадвалга қаранг), шунингдек сўнгги йилларда туризм инфратузилмасини ривожлантириш бўйича йирик инвестиция лойиҳалари амалга оширилганлиги, шу жумладан Тошкент шаҳрида «Hyatt Regency Tashkent» ва «Lotte City Hotel Tashkent Palace» брендли меҳмонхоналарнинг очилганлиги, Андижон, Урганч ва Тошкент шаҳрида маданий-кўнгилочар боғларнинг ташкил этилганлиги, «Ангрен-Поп» темир йўли, Бухоро, Қарши, Шаҳрисабз ва Хива шаҳарларига тезюрар

поездлар учун электрлаштирилган темир йўллари очилганлиги бунинг ёрқин гувоҳидир.

Туризмнинг ўзига хослиги шундаки, унда яратиладиган миллий бойлик, яъни туристик маҳсулотлар бошқа тармоқларда яратиладиган моддий бойликлардан турли жиҳатлари бўйича тубдан фарқ қилади. Чунончи, “туристик маҳсулот” деб аталмиш миллий бойлик туристларга кўрсатиладиган хизматлар мажмуасидан иборат бўлади. Бундай хизматлар сирасига туристларга трансферт (бир жойдан бошқа жойга транспорт воситалари орқали етказиш, ташиш), меҳмонхоналарга жойлаштириш, овқатлантириш, экскурсия қилиш, дам олиш, хордиқ чиқариш, турли маданий, маърифий, маънавий талабларни қониқтирадиган тадбирларда иштирок этиш ва шу каби кўплаб бошқа хизмат турлари киради. Ишимизда биргаликда туристик маҳсулотни ташкил қилувчи туристик хизматларнинг ўзига хос хусусиятлари ҳамда мазмун моҳияти очиб берилди (1-жадвал).

**1-жадвал**

**Туристик хизматларнинг ўзига хос хусусиятлари ва уларнинг мазмун-моҳияти**

Т/р	Хизматларнинг ўзига хос хусусиятлари	Хусусиятларнинг мазмун-моҳияти
1.	Туристик хизматларнинг бир вақтнинг ўзида ҳам иқтисодий, ҳам ижтимоий аҳамиятга эгаллиги	Туристик хизматларнинг иқтисодий аҳамияти бевосита унинг ҳудуд ва мамлакат иқтисодиётига ЯИМ яратиши, туристик маҳсулотлар ишлаб чиқариши, туристларга хизмат кўрсатиши туфайли қиймат яратиши билан белгиланади. Ижтимоий аҳамиятга бевосита аҳолини иш билан таъминлаши, уларга туристик хизматлар кўрсатиш орқали оламни билишга кўмаклашиши, ҳаёт сифати ва даражасининг оширилиши билан белгиланади.
2.	Туристик хизматларнинг бошқа турлари сингари сақлаш имкониятининг йўқлиги	Туристик хизматларни бошқа хизматлар сингари сақлаш имконияти йўқ, чунки у бевосита кўрсатилаётган жараёнда истеъмол қилинади, унинг сифати шу жараённинг ўзида истеъмолчи томонидан англанади.
3.	Туристик хизматлари олди-сотди жараёнида моддий шаклда намоён бўлмаслиги	Туристик хизматлар бошқа хизматлар сингари олди-сотди жараёнида моддий шаклда намоён бўлмайди, бир вақтнинг ўзида истеъмол қилинади, хизмат кўрсатувчининг хизмати унинг профессионаллигига, мос равишда, истеъмолчининг мазкур хизматдан қанча манфаатдор бўлиш унинг умумий савиясига боғлиқ бўлади.
4.	Туризм хизматларининг хизмат жойида кўрсатилиши ва бошқа жойга олиб кетишнинг имкони йўқлиги	Туризм хизматлари номоддий бўлганлиги, уни сақлаш ва ташиш учун имкониятининг йўқлиги ҳамда мазкур хизматни истеъмол қилинадиган пайт ва жойида кўрсатилиши уни бошқа жойга олиб кетишнинг имконини бермайди.
5.	Туристик хизматларни кўрсатиш жараёнида унинг бир вақтнинг ўзида истеъмол қилиниши	Туристик хизматлар кўрсатиш жараёнида бир вақтнинг ўзида истеъмол қилиниши туфайли мазкур хизматни сақлаш, ташиш, моддий шаклда бошқа кишига бериш имконияти бўлмайди.
6.	Туристик хизматларни кўрсатишда истеъмолчи, хизмат кўрсатувчи ва туристик маҳсулотнинг бир вақтнинг ўзида ҳозир бўлишлиги даражаси	Туристик хизматларнинг яна бир муҳим хусусияти, уни кўрсатиш жараёнида истеъмолчи, хизмат кўрсатувчи ва туристик маҳсулот (хизмат)нинг бир вақтнинг ўзида ҳозир бўлишлиги билан характерланади.

Туризм соҳасида давлат сиёсати истиқболда ҳудудлар ва уларнинг инфратузилмасини комплекс жадал ривожлантиришда туризм соҳаси етакчилик қилиши, долзарб ижтимоий-иқтисодий вазифаларни ечиш, иш

ўринларини кўпайтириш, хуудлар диверсификацияси ва ривожланишини таъминлаш, аҳолининг даромадлари, яшаш даражаси ва сифатини ошириш ҳамда мамлакатнинг инвестициявий жозибадорлиги ва имиджини яхшилашга қаратилган. Республикамизда ўрта муддатли истикболда туризм соҳасидаги давлат сиёсатининг мақсадли вазифалари ва устувор йўналишлари белгилаб берилди.

Туристларга кўрсатиладиган барча хизмат турлари ўз таннархига ва сотиш қийматига эга бўлади. Туристик хизматларни шакллантиришга кетган харажатлар биргаликда туристик маҳсулотлар бирлигини ташкил қилувчи туристик йўлланма таннархини ташкил этади. Туризм соҳаси субъектлари фойдаси билан биргаликда ҳисобланган қиймат туристик йўлланманинг сотиш қийматини ташкил этади. Сотилган туристик йўлланмаларнинг сотиш қиймати туризм соҳаси субъектлари (туроператорлар ва турагентлар)нинг асосий фаолиятдан олинган даромади, ушбу йўлланмалар таркибидаги хизматлар учун тўловлар суммаси уларнинг таннархини ташкил қилади.

Туристик маҳсулотларнинг юқорида келтирилган тавсифи ва хусусиятлари уларни бухгалтерия ҳисоби ва таҳлилининг ўзига хос объектлари эканлигидан дарак беради. Бироқ, изланишлар шуни кўрсатмоқдаки, бухгалтерия ҳисоби ва таҳлилга оид адабиётларда туристик маҳсулотлар, уларга доир даромадлар ва харажатлар, туристик маҳсулотлар таннархининг таърифлари, таснифи ва тавсифлари ҳисоб юритиш ва таҳлил қилиш талабларидан келиб очиб берилмаган. Бизнинг фикримизча, туристик маҳсулотларга ўзига хос тайёр маҳсулот сифатида берилган таъриф уларни миқдор жиҳатдан ўлчаш ва сифат жиҳатдан тавсифлаш, ўлчаш ва ҳамда баҳолашга имкон бериши лозим. Туристик маҳсулотлардан олинган даромадларга берилган таъриф ушбу даромадларни маҳсулотларни сотишда айнан қандай хизматлардан олинганлигини, туристик маҳсулотлар таннархига берилган таъриф эса харажатларни айнан қандай хизматларга доирлигини ўзида ифода этиши мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Ушбу талаблардан келиб чиқиб, ишимизда туристик маҳсулотлар, уларга доир даромадлар ва туристик маҳсулотлар таннархига ҳисоб ва таҳлил объектлари сифатида қуйидагича таърифлар берилди:

**\*туристик маҳсулотлар** деганда туристларга кўрсатилган трансферт (бир жойдан бошқа жойга транспорт воситалари орқали етказиш, ташиш), меҳмонхоналарга жойлаштириш, овқатлантириш, экскурсия қилиш, дам олиш, хордиқ чиқариш, турли маданий, маърифий, маънавий талабларни қониқтирадиган тадбирларда иштирок этиш ва шу каби кўплаб бошқа хизмат турлари мажмуасининг пул бирлигидаги яхлит қиймати тушунилади.

**\*туристик маҳсулотларни сотишдан олинган соф тушум** деганда туристларга кўрсатиладиган трансферт (бир жойдан бошқа жойга транспорт воситалари орқали етказиш, ташиш), меҳмонхоналарга жойлаштириш, овқатлантириш, экскурсия қилиш, дам олиш, хордиқ чиқариш, турли маданий, маърифий, маънавий талабларни қониқтирадиган тадбирларда иштирок этиш ва шу каби кўплаб бошқа хизмат турларидан олинган жами соф тушум тушунилади.

**\*туристик маҳсулотлар таннархи** деганда туристларга трансферт (бир жойдан бошқа жойга транспорт воситалари орқали етказиш, ташиш), меҳмонхоналарга жойлаштириш, овқатлантириш, экскурсия қилиш, дам олиш, хордиқ чиқариш, турли маданий, маърифий, маънавий талабларни қониқтирадиган тадбирларда иштирок этиш ва шу каби кўплаб бошқа хизмат турларини кўрсатишга сарфланган жами харажатлар тушунилади.

Диссертациянинг «**Туристик маҳсулотларни ишлаб чиқариш харажатлари ва сотиш таннархи ҳисобининг методологик асосларини такомиллаштириш**» деб номланган иккинчи бобида туризм корхоналарида харажатларни туркумлаш, туристик маҳсулот таннархига кирувчи алоҳида харажатларни ҳисоб-китоб қилиш, туристик маҳсулотларни ишлаб чиқариш харажатлари ва сотиш таннархи ҳисобининг методологик асослари, шунингдек туристик корхоналарнинг билвосита ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобдан чиқариш, уларни туристик пакетлар ўртасида тақсимлаш масалалари тадқиқ этилган.

Таъкидлаш жоизки, республикамизда туристик маҳсулотларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда улар бўйича молиявий натижаларни шакллантириш тартиби махсус белгиланмаган. Шунингдек, туристик компаниялар алоҳида олинган харажатларини туристик маҳсулотларни ташкил этувчи турпакетлар ўртасида тақсимлаш тартиблари махсус меъёрий ҳужжатлар билан тартибга солинмаган. Улар амалдаги “Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом”, шунингдек республикамиз олимлари томонидан чоп этилган дарсликлар ва ўқув қўлланмаларда ҳам етарлича ёритилмаган. Буларнинг барчаси туристик ташкилотлар амалиётида туристик пакетлар сотиш баҳолари, таннархи, солиқ тўловлари ва якуний молиявий натижаларни шакллантириш ҳамда аниқлашда кўплаб муаммоларни келтириб чиқармоқда.

Туризм корхоналарида харажатларни туркумлашнинг мазкур тартибини қўллаш уларда туризм маҳсулотлари таннархини тўғри шакллантириш, тўланадиган солиқларни тўғри ҳисоб-китоб қилиш имкониятини беради.

Ушбу муаммоларни ҳал этиш мақсадида ишимизда “Туризм корхоналари учун харажатларни режалаштириш, ҳисобга олиш ҳамда молиявий натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисида Низом” лойиҳаси ишлаб чиқилди. Ушбу таклиф этилаётган Низом республикамизда амалда бўлган “Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги низом” талабларига мос келади. Мазкур тармоқ низомини қўллаш туризм корхоналарида харажатларни тўғри туркумлаш ва уларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс этириш, пировардида молиявий натижаларни яхлит тартибда шакллантиришга имкон беради.

Олиб борилган тадқиқот натижасида туристик маҳсулот ва хизматларни ишлаб чиқариш бўйича қилинадиган харажатларни 12 та белгиси бўйича туркумлаш тартиби ишлаб чиқилди (2-жадвал).

**Туризм корхоналарида харажатларни туркумлаш тартиби**

Туристтик маҳсулот ва хизматлар таннархини аниқлаш учун:	
<i>Келгусида даромад келтиришига кўра:</i>	
Сарфлар (олинувчи харажатлар)	Харажатлар (муддатли харажат)
<i>Туристтик маҳсулот таннархига киритилишига кўра</i>	
Бевосита (тўғри)	Билвосита (эгри)
<i>Туристтик маҳсулотни ишлаб чиқаришидаги иқтисодий ролига кўра</i>	
Асосий харажатлар	Устама харажатлар
<i>Туристтик маҳсулотни ишлаб чиқаришига кўра</i>	
Ишлаб чиқариш	Ноишлаб чиқариш
<i>Таркибига кўра</i>	
Бир элементли	Комплекс
<i>Харажатнинг турига кўра</i>	
Иқтисодий элементлар	Калькуляция моддалари
<i>Бошқарув қарорларини қабул қилиш бўйича:</i>	
Самарали	Самарасиз
<i>Туристтик маҳсулотнинг миқдорига кўра</i>	
Ўзгарувчан	Ўзгармас (доимий)
<i>Баҳолашда муқобил вариантларни танлаш бўйича</i>	
Релевант	Релевант бўлмаган харажатлар
<i>Бухгалтерия ҳисобида тан олинishi бўйича</i>	
Аниқ бўлган	Аниқ бўлмаган (тахминий ёки ёпиқ харажатлар)
<i>Солиқа тортиш мақсадида</i>	
Чекланган, яъни меъёрлаштирилган	Чекланмаган
<i>Режалаштирилишига кўра</i>	
Режалаштирилган	Режалаштирилмаган

Туризм корхоналарида харажатлар ҳисоби асосан молиявий ҳисоб ва ҳисоботни тузиш талабларига йўналтирилган. Чунончи, барча бевосита ишлаб чиқариш харажатлари 2010 “Асосий ишлаб чиқариш” счётида, ички туроператорлик фаолиятига қилинган барча билвосита харажатлар айрим компанияларда тўғридан тўғри юқоридаги счётада, айрим компанияларда эса умумишлаб чиқариш харажатлари сифатида 2510 “Умумишлаб чиқариш харажатлари” счётида ҳисобга олинмоқда. Бироқ туристик корхоналар учун асосий ишлаб чиқариш ва умумишлаб чиқариш харажатларининг таркиби махсус белгиланмаганлиги сабабли улар бир-биридан фарқли равишда ҳисобга олинмоқда. Туристтик компаниялар амалиётида умумишлаб чиқариш харажатларини бир йўналишдаги ёки битта турмаҳсулот таннархига олиб бориш ҳолатлари кўпроқ учрайди. Булар туристик компанияларда асосий ва умумишлаб чиқариш харажатларини туристик йўлланмалар (турпакетлар), туристик хизматлар турлари ўртасида тақсимлаш масалаларини ҳам ўз ечимини топмаганлигидан дарак беради. Натижада корхонада қайси турпакет ёки турмаҳсулотнинг иқтисодий нафли, қайси бирини эса нафсиз эканлигини аниқлаш мушкул бўлиб қолмоқда.

Ишимизда туристик ташкилотларда туристларга кўрсатиладиган автотранспорт хизматларига оид асосий харажатлар ҳисобланган материал, меҳнат ҳақи, автомобилларни суғурталаш ва улар учун тўланадиган лицензия

тўловлари харажатларини турпакетлар ўртасида тақсимлашнинг, бизнинг фикримизча, мақбул бўлган мезонлари, ушбу тақсимотни бевосита ва билвосита усулларда ҳисоб-китоб қилиш тартиблари тавсия этилди. Чунончи, бевосита усулда ҳар бир турпакетга сарфланган ёқилғи сарфи ҳисоб-китобини қуйидагича амалга ошириш тавсия этилди (3-жадвалга қаранг).

### 3-жадвал

#### Ҳисобот даврида автотранспорт ёқилғи сарфларини турпакетлар ўртасида бевосита усулда тақсимлаш ҳисоб-китоби

№	Турпакет (ТП)нинг идентификацион рақами	Босиб ўтилган йўл узунлиги	Сарфланган ёқилғи миқдори	1 бирлик ёқилғи нархи	Турпакетга сарфланган ёқилғи суммаси
1	ТП-1	1000	180	4000	720000
2	ТП-2	500	90	4000	360000
3	ТП-3	800	144	4000	576000
4	ТП-4	1200	216	4000	864000
5	ТП-5	2000	360	4000	1440000
	<b>Жами</b>	<b>5500</b>	<b>990</b>		<b>3960000</b>

Билвосита усулда ҳар бир турпакетга сарфланган ёқилғи сарфи ҳисоб-китоби жами ёқилғи сарфи суммасини ҳар бир турпакетнинг автотранспорт орқали жами босиб ўтилган йўлдаги улушига қараб тақсимотига асосланиши лозим, деб ҳисоблаймиз. Ушбу ҳисоб-китобни қуйидагича тузиш тавсия этилди (4-жадвалга қаранг).

### 4-жадвал

#### Ҳисобот даврида автотранспорт ёқилғи сарфларини турпакетлар ўртасида билвосита усулда тақсимлаш ҳисоб-китоби

№	Турпакет (ТП)нинг идентификацион рақами	Босиб ўтилган йўл узунлиги	Жами босиб ўтилган йўл узунлигида турпакет улуши	Тур пакетга сарфланган ёқилғи суммаси
1	ТП-1	1000	18,2	720000
2	ТП-2	500	9,1	360000
3	ТП-3	800	14,5	576000
4	ТП-4	1200	21,8	864000
5	ТП-5	2000	36,4	1440000
	<b>Жами</b>	<b>5500</b>	<b>100,0</b>	<b>3960000</b>

Ҳисобот даврида туристрларга хизмат кўрсатувчи автотранспорт воситалари (автобуслар, микроавтобуслар) ҳайдовчиларига ҳисобланган иш ҳақи харажатларини (ЯИТ билан биргаликда) турпакетлар ўртасида тақсимлашга асос бўлиб автотранспорт ҳайдовчисининг ҳисобот даврида ишлаган жами иш куни ҳамда ойлик иш кунларининг турпакетларга тегишли иш кунлари ҳисобланади. Турпакет таннархига киритиладиган меҳнат ҳақи харажатлари суммаси автотранспорт воситаси ҳайдовчисининг ўртача бир

кунлик иш ҳақи харажатлари суммасини ҳайдовчининг ҳар бир турпакетда иштироки кунлари сонига кўпайтириш орқали топиш тавсия этилди.

Ҳисобот даврида туристларга хизмат кўрсатувчи автотранспорт воситалари (автобуслар, микроавтобуслар) бўйича тўланган суғурта ва лицензия тўловлари харажатларини турпакетлар таннархига қуйидаги тартибда ҳисоб-китоб қилиш тавсия этилди:

\*дастлаб, суғурта ва лицензия тўловлари суммаларини суғурта полиси ва лицензиянинг амал қилиш муддатига (ойлар сонига) бўлиш орқали уларнинг бир ойлик ўртача тўлов суммасини топиш;

\*кейин, топилган ойлик суғурта ва лицензия тўловлари суммасини шу ойда хизматлар кўрсатилган туристлар сонига бўлиш йўли билан 1 та туристга тўғри келувчи ўртача тўлов суммасини аниқлаш;

\*охирида, 1 та туристга тўғри келувчи суғурта ва лицензия тўловлари суммасини турпакетлар бўйича хизмат кўрсатилган туристлар сонига кўпайтириш орқали улар таннархига киритиладиган жами суғурта ва лицензия тўловлари суммасини топиш.

Туризм корхоналарида туристик маҳсулотлар таннархини аниқлашда умумишлаб чиқариш харажатлари қуйидаги муқобил усулларда ҳам тақсимлаш мумкинлиги асосланди:

\*биринчи усул - бу туристик корхона ходимларига ҳисобланган иш ҳақи харажатларига мутаносиб тақсимлаш усули;

\*иккинчи усул-бу туристик корхонада амалга оширилган тўғри харажатларга мутаносиб тақсимлаш.

Ушбу иккита муқобил усулларни ўзаро таққослаш асосида қуйидаги натижалар олинди (5-жадвал):

## 5-жадвал

### «Grand Comfort travel» МЧЖда умумишлаб чиқариш харажатларини тақсимлашда таклиф этилган усулларнинг таққосланиши

Туристтик йўлланма йўналиши	Умумишлаб чиқариш харажатларнинг тақсимланиши, минг сўм			
	1-усулда	Туристтик маҳсулот таннархи	2-усулда	Туристтик маҳсулот таннархи
Токио (Япония)	882,0 > 712,5	Юқори	712,5 < 882,0	паст
Сингапур (Сингапур)	398,0 < 562,5	Паст	562,5 > 398,0	юқори
Москва (Россия)	132,0 < 150,0	Паст	150,0 > 132,0	юқори
Остона (Қозоғистон)	88,0 > 75,0	Юқори	75,0 < 88,0	паст

Таклиф этилган ҳисоб-китоб асосида умумишлаб чиқариш харажатлари ҳар ойда (ёки чоракда) қуйидаги бухгалтерия ўтказмалари орқали ҳисобдан чиқарилиши лозим, деб ҳисоблаймиз:

**Дебет** 2010 «Асосий ишлаб чиқариш» (Токио, Япония) счёти - 882,0 сўм.

**Кредит** 2510 «Умумишлаб чиқариш харажатлари» - 882,0 сўм.

Ушбу таклиф этилаётган тартиб туризм корхоналарида умумишлаб чиқариш (туроператорлик, турагентлик хизматлари) харажатларини адолатли тақсимлаш ва счётларда акс эттириш ҳамда турмаҳсулот таннархини аниқ калькуляция қилиш имкониятини беради ва соҳада молиявий натижаларни тўғри шакллантиришга хизмат қилади.

Ишимизда турпакетнинг сотиш қийматини аниқлашда қуйидаги формулалардан фойдаланиш таклиф этилди:

$T_p = H_n + S + P - C_h + K / (T_s + G_s)$	(1);
$H_n = T_x + M_x + O_x + \text{Э}x + \text{Л}x + \text{Б}x$	(2);
$T_x = \text{Ё}x + \text{И}x + \text{С}x + \text{Л}x + \text{Б}x$	(3);
<p><b>Буерда:</b> <math>T_p</math> - бир турист учун турпакетнинг сотиш нархи (сўмда), <math>H_n</math> - турпакетга киритилган хизматлар таннархи, <math>S</math> - алоҳида хизматлар бўйича билвосита солиқлар, <math>P</math> - туроператорнинг фойдаси, <math>C_h</math> - чегирма (туроператор хизмат турлари бўйича), <math>K</math> - турагентнинг комиссияси (туроператор нархидан турагентликнинг фойдасига чегирма), <math>T_s</math> - гуруҳдаги туристлар сони, <math>G_s</math> - кузатиб борилаётган гуруҳлари сони (эскорт); <math>T_x</math> - трансферт харажатлари; <math>M_x</math> - меҳмонхона харажатлари; <math>O_x</math> - овқатлантириш харажатлари; <math>\text{Э}x</math> - экскурсия, хордиқ ва бошқа турли маъданий тадбирлар харажатлари; <math>\text{Л}x</math> - лицензия харажатлари; <math>\text{Б}x</math> - бошқа ишлаб чиқариш харажатлари; <math>\text{Ё}x</math> - автомобиль ёқилғилари харажатлари; <math>\text{И}x</math> - автобус хайдовчилари иш ҳақи харажатлари (ижтимоий солиқ билан бирга); <math>\text{С}x</math> - автобусларни суғурталаш харажатлари; <math>\text{Л}x</math> - автобуслар учун лицензия тўловлари; <math>\text{Б}x</math> - бошқа трансферт харажатлари.</p>	

Юқоридаги формула асосида бир бирлик турпакет, шунингдек жами турпакетларнинг ҳам ҳақиқий, ҳам меъёрий (норматив) сотиш қийматини аниқлаш мумкин. Бунда сотиш қийматининг таркибий элементи бўлган турпакетга киритилган хизматлар таннархи ( $H_n$ ) корхона томонидан тузиладиган турпакетлар таннархининг меъёрий (норматив) ва ҳақиқий калькуляциялари асосида белгиланади. Ушбу калькуляцияларда ҳар бир турпакетнинг, шунингдек жами турпакетларнинг ўртача меъёрий (норматив) ва ҳақиқий таннархини қуйидаги харажат гуруҳлари бўйича аниқлаш тавсия этилди:

трансферт (бир жойдан бошқа жойга транспорт воситалари орқали етказиш, ташиш) харажатлари;

меҳмонхоналарга жойлаштириш харажатлари;

овқатлантириш харажатлари;

экскурсия қилиш, дам олиш, хордиқ чиқариш, турли маданий, маърифий, маънавий ва бошқа тадбирлар харажатлари.

Ушбу харажат гуруҳлари суммаларини, ўз навбатида, меҳнатга ҳақ тўлаш, моддий харажатлар, амортизация харажатлари, турли хизматлар ва бошқа устама харажатлар моддаларининг ўртача меъёрий (норматив) ва ҳақиқий миқдори асосида аниқлаш лозим деб ҳисоблаймиз.

Бошқарув мақсадларида туристик ташкилотларда харажатлар бўйича ички сегментар ҳисоботни жавобгарлик объектлари (марказлари) бўйича тузиш катта аҳамият касб этади. Туристик ташкилотларда жавобгарлик объектлари (марказлари) бўлиб бевосита алоҳида йўналишлар бўйича туристларга тақдим этилаётган турпакетлар ҳисобланади.

Ишимизда ҳар бир турпакет кесимида меъёрий (норматив) ва ҳақиқий таннарх ҳамда улар ўртасидаги четланишлар тўғрисидаги ахборотларни ўзида мужассамлаштирувчи, шунингдек яхлит туристик ташкилот миқёсида барча турпакетлар бўйича меъёрий (норматив) ва ҳақиқий таннарх ўртасидаги четланишларни акс эттирувчи сегментар ҳисоботлар тавсия этилди, ушбу ҳисоботларни тузиш тартиблари аниқ амалий материаллар асосида кўрсатиб берилди.

Диссертациянинг «Туристтик маҳсулотларни сотишдан олинган даромадлар ва молиявий натижалар ҳисобини такомиллаштириш масалалари» номли учинчи бобида туристик корхоналарда молиявий натижалар кўрсаткичларини шакллантириш, шунингдек улар бўйича ҳисоб ва ҳисоботларни такомиллаштириш йўллари тадқиқ этилган.

б-жадвал

**Туристтик корхоналарида асосий (операцион) фаолиятнинг даромадларини ҳисобга олувчи счётларни такомиллаштириш бўйича 21-сон БҲМСга таклиф:**

т/р	Амалдаги таҳрир	Таклиф этилган таҳрир
1.	1-§. Асосий (операцион) фаолиятнинг даромадларини ҳисобга олувчи счётлар (9000)	1-§. Асосий (операцион) фаолиятнинг тушумлари (даромадлари)ни ҳисобга олувчи счётлар (9000)
2.	<b>376-банд:</b> Тайёр маҳсулот, товар, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматларни сотишдан олинган даромадлар, шунингдек, сотилган товарларнинг қайтиши, сотиш ва баҳолардан чегирмалар тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш қуйидаги счётларда амалга оширилади: 9010 “Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар”; 9020 “Товарларни сотишдан даромадлар”; 9030 “Ишлар бажариш ва хизматларни кўрсатишдан даромадлар”; 9040 “Сотилган товарларнинг қайтиши”; 9050 “Харидорлар ва буюртмачиларга бериладиган чегирмалар”.	<b>376-банд:</b> Тайёр маҳсулот, товар, бажарилган иш ва кўрсатилган хизматларни сотишдан тушум, шунингдек, сотилган товарларнинг қайтиши, сотиш ва баҳолардан чегирмалар тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш қуйидаги счётларда амалга оширилади: <i>9010 “Тайёр маҳсулотларни сотишдан соф тушум”;</i> <i>9020 “Товарларни сотишдан соф тушум”;</i> <i>9030 “Ишлар бажариш ва хизматларни кўрсатишдан соф тушум”;</i> 9040 “Сотилган товарларнинг қайтиши”; 9050 “Харидорлар ва буюртмачиларга бериладиган чегирмалар”.
2.	<b>392-банд:</b> Асосий фаолиятнинг бошқа даромадлари тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш қуйидаги счётларда амалга оширилади: 9310 “Асосий воситаларни чиқиб кетишидан фойда”; 9320 “Бошқа активларни чиқиб кетишидан фойда”; 9330 “Ундирилган жарима, пеня ва устамалар”; 9340 “Ўтган йиллар фойдалари”; 9350 “Оператив ижарадан олинган даромад”; 9360 “Кредитор ва депонент қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар”; 9370 “Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар даромадлари”; 9380 “Текин қайтарилмайдиган молиявий ёрдам”; 9390 “Бошқа операцион даромадлар”.	<b>392-банд:</b> Асосий фаолиятнинг бошқа тушумлари (даромадлари) тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш қуйидаги счётларда амалга оширилади: <i>9310 “Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришдан олинган тушум”;</i> <i>9320 “Бошқа активларни ҳисобдан чиқаришдан олинган тушум”;</i> 9330 “Ундирилган жарима, пеня ва устамалар”; 9340 “Ўтган йиллар фойдалари”; <i>9350 “Оператив ижарадан олинган тушум”;</i> <i>9360 “Кредитор ва депонент қарзларни ҳисобдан чиқаришдан тушум”;</i> <i>9370 “Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар тушуми”;</i> 9380 “Текин қайтарилмайдиган молиявий ёрдам”; <i>9390 “Бошқа операцион тушумлар (даромадлар)”.</i>
1.	<b>410-банд:</b> Молиявий фаолият даромадлари тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш қуйидаги счётларда амалга оширилади: 9510 “Роялти кўринишдаги даромадлар”; 9520 “Дивидендлар кўринишдаги даромадлар”; 9530 “Фоизлар кўринишдаги даромадлар”; 9540 “Валюталар курслари фарқидан даромадлар”; 9550 “Молиявий ижарадан даромадлар”; 9560 “Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар”; 9590 “Молиявий фаолиятнинг бошқа даромадлари”.	<b>410-банд:</b> Молиявий фаолият бўйича тушумлар (даромадлар) тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш қуйидаги счётларда амалга оширилади: <i>9510 “Роялти бўйича тушумлар”;</i> <i>9520 “Дивиденд бўйича тушумлар”;</i> <i>9530 “Фоизлар бўйича тушумлар”;</i> 9540 “Валюталар курслари фарқидан даромадлар”; 9550 “Молиявий ижарадан тушумлар”; 9560 “Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар”; <i>9590 “Молиявий фаолиятнинг бошқа тушумлари (даромадлари)”.</i>

Таклиф этилаётган тартиб бир вақтнинг ўзида “Молиявий натижалар тўғрисидаги” 2-сон ҳисобот шаклини тўлдириш тартибига ҳам мувофиқ келади. Шунингдек, мазкур таклиф этилаётган тартиб республикамизда бухгалтерия ҳисоби, жумладан молиявий натижаларни ҳисобга олиш тартибини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига янада мувофиқлаштириш, амалиётда молиявий натижаларни тўғри шакллантиришга хизмат қилади.

Туристтик корхоналарида молиявий натижаларни шакллантириш ва ҳисоботларни такомиллаштириш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти 21-сон БҲМС “Хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлари режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома”нинг 376, 392, 410-бандларига қуйидагича ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш тавсия этилди (6-жадвал).

Олиб борилган тадқиқотлар асосида Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти 3-сон БҲМС “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот”га ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш бўйича қуйидаги илмий таклиф ва амалий тавсиялар шакллантирилди (7-жадвал):

#### 7-жадвал

### Туристтик корхоналарида молиявий натижаларни шакллантириш бўйича 3-сон БҲМС га таклиф

№	Амалдаги таҳрир	Таклиф қилинаётган таҳрир
1.	<p><b>6-банд:</b> Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда қуйидагиларни очиб бериш зарур:</p> <p>6.1. Савдо-сотикдан тушган соф тушум.</p> <p>6.2. Савдо-сотикнинг ялпи молиявий натижалари.</p> <p>6.3. Асосий фаолиятдан келадиган бошқа операцион даромадлари ва харажатлари.</p> <p>6.4. Асосий хўжалик фаолияти молиявий натижалари (фойда ёки зарар).</p> <p>6.5. Молиявий фаолиятга доир бошқа даромадлар ва харажатлар.</p> <p>6.6. Хўжалик умумий фаолиятининг молиявий натижаси.</p> <p>6.7. Фавқулодда фойда ва зарарлар.</p> <p>6.8. Даромад солиғи тўлагунга қадар умумий молиявий натижалар (фойдалар ёки зарарлар).</p> <p>6.9. Ҳисобот давридаги соф фойда (зарар).</p>	<p><b>6-банд:</b> Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда қуйидагилар очиб берилди:</p> <p>6.1. <i>Маҳсулот (ишлар ва кўрсатилган хизматлар)ларни сотишдан соф тушум.</i></p> <p>6.2. <i>Маҳсулот (ишлар ва кўрсатилган хизматлар)ларнинг ялпи молиявий натижалари.</i></p> <p>6.3. <i>Асосий фаолиятдан келадиган бошқа операцион тушумлари (даромадлари) ва харажатлари.</i></p> <p>6.4. Асосий хўжалик фаолияти молиявий натижалари (фойда ёки зарар).</p> <p>6.5. <i>Молиявий фаолиятга доир бошқа тушумлар (даромадлар) ва харажатлар.</i></p> <p>6.6. Хўжалик умумий фаолиятининг молиявий натижаси.</p> <p>6.7. Фавқулодда фойда ва зарарлар.</p> <p>6.8. Даромад солиғи тўлагунга қадар умумий молиявий натижалар (фойдалар ёки зарарлар).</p> <p>6.9. Ҳисобот давридаги соф фойда (зарар).</p>

Молиявий натижаларни шакллантиришда халқаро стандартларга мувофиқ (15-сон МҲХС) “даромад” тушунчаси ўрнига “тушум” тушунчасини киритиш бўйича берилётган таклифга асосан, “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот” 3-сон БҲМСда (6-банд)га ўзгартириш ва қўшимчаларни киритиш таклиф этилмоқда. Ушбу таклифларимиз амалдаги “Молиявий натижалар тўғрисидаги” 2-сон ҳисобот шаклини тўлдириш тартибига ҳам мувофиқ келади.

Тадқиқотлар натижасида Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти 2-сон БҲМС “Асосий хўжалик фаолиятдан

тушган даромадлар”да келтирилган “даромад” тушунчаларини “тушум” сўзи билан алмаштириш мақсадга мувофиқ деб топилди. Ушбу стандартнинг 21-сон БХМС ва 3-сон БХМС билан ўзаро боғлиқлигини ва мувофиқлигини таъминлашга хизмат қилади (8-жадвал).

### 8-жадвал

#### Туристтик корхоналарида даромадлар тушунчасини такомиллаштириш мақсадида 2-сон БХМС “Асосий хўжалик фаолиятдан тушган даромадлар”га берилган таклиф

№	Амалдаги тахрир	Таклиф қилинаётган тахрир
1.	<u>Мақсад:</u> Стандартнинг мақсадида “даромад” тушунчаси келтириб ўтилади. Масалан, “Хўжалик фаолиятдан тушадиган даромад асосий, операцион ва молиявий фаолиятдан олинadиган даромадлардан иборат бўлади”	<u>Мақсад:</u> Стандартнинг мақсадида келтириб ўтилган “даромад” тушунчаси ўрнига “тушум” тушунчаси таклиф этилади. Масалан, “Хўжалик фаолиятдан тушадиган тушумлар асосий, операцион ва молиявий фаолиятдан олинadиган тушумлар (даромадлар)дан иборат бўлади”
2.	<u>Харакат соҳаси:</u> Ушбу стандарт хўжалик фаолиятининг қуйидаги соҳалардан олинган даромадларни ҳисобга олиш чоғида қўлланилади.	<u>Харакат соҳаси:</u> Ушбу стандарт хўжалик фаолиятининг қуйидаги соҳалардан олинган тушумлар (даромадлар)ни ҳисобга олиш чоғида қўлланилади.
3.	<u>Атамалар:</u> 6. Бу стандартда қўлланиладиган атамалар. 6.1. Асосий хўжалик фаолиятдан олинadиган даромадлар-хўжалик юритувчи субъектнинг одатдаги фаолияти давомида вужудга келадиган давр ичида мулк эгаларининг ўз сармояларига бадали билан боғлиқ бўлган кўпайишларни истисно этганда, ўз сармояси кўпайишига олиб келадиган тушумлар.	<u>Атамалар:</u> 6. Бу стандартда қўлланиладиган атамалар. 6.1. Асосий хўжалик фаолиятдан олинadиган тушумлар (даромадлар) -хўжалик юритувчи субъектнинг одатдаги фаолияти давомида мулк эгаларининг вужудга келадиган ўз сармояси кўпайишига олиб келадиган тушумлар (ўз сармояларига бадали билан боғлиқ бўлган кўпайишлардан ташқари).
4.	<u>Товарларни сотиш:</u> 12- банд. Қуйидаги шартлар бажарилганда товарларни сотишдан тушган даромад тан олинади:	<u>Маҳсулот (товарлар)ни сотиш:</u> 12- банд. Қуйидаги шартлар бажарилганда маҳсулот (товарлар)ни сотишдан тушган тушум (даромад) тан олинади:
5.	<u>Хизматлар кўрсатишдан:</u> 14- банд. Хизмат кўрсатишни (ишларни бажаришни) ўз ичига оладиган битим натижаси аниқ белгиланadиган бўлса, шу битим билан боғлиқ даромад йиллик молиявий ҳисобот тузиш вақтида битимнинг бажарилиши босқичига қараб тан олинади	<u>Хизматлар кўрсатишдан:</u> 14- банд. Хизмат кўрсатишни (ишларни бажаришни) ўз ичига оладиган битим билан боғлиқ тушум (даромад) йиллик молиявий ҳисобот тузиш вақтида битимнинг бажарилиши босқичига қараб тан олинади.
6.	<b><u>Фоизлар, роялтилар ва дивидендлар (бошқа даромадлар):</u></b> 20-банд. Активларни фоизлар, роялтилар ва бошқа даромадлар келтирувчи ўзга хўжалик юритувчи субъектларга фойдаланишга бериш натижасида олинган даромадлар қуйидаги ҳолларда ушбу БХМСнинг 21-бандига кўрсатилган асосда тан олинishi лозим.	<b><u>Фоизлар, роялтилар ва дивидендлар (бошқа тушумлар):</u></b> <i>20-банд. Активларни фоизлар, роялтилар ва бошқа тушум (даромад)лар келтирувчи хўжалик юритувчи субъектларга фойдаланишга бериш натижасида олинган тушум (даромад)лар қуйидаги ҳолларда тан олинishi лозим.</i>
7.	<b><u>Очиб кўрсатиш:</u></b> 23.2-банд Даромаднинг ҳисобот даври давомида акс эттирилган ҳар бир муҳим тоифаси миқдори, шу жумладан қуйидагилардан олинган даромадлар: 23.2.1. Товарларни сотишдан. 23.2.2. Хизмат кўрсатишдан. 23.2.3. Фоизлардан. 23.2.4. Роялтидан. 23.2.5. Дивидендлардан.	<b><u>Ҳисоботда очиб берилади:</u></b> <i>23.2-банд Тушум (даромад)нинг ҳисобот даври давомида акс эттирилган ҳар бир муҳим тоифаси миқдори, шу жумладан қуйидагилардан олинган тушум (даромад)лар:</i> <i>23.2.1. Маҳсулотларни сотишдан.</i> <i>23.2.2. Товарларни сотишдан.</i> <i>23.2.3. Хизмат кўрсатишдан.</i> <i>23.2.4. Фоизлардан.</i> <i>23.2.5. Роялтидан.</i> <i>23.2.6. Дивидендлардан.</i>

Диссертациянинг “Туристтик маҳсулотларни “харажатлар- маҳсулот-фойда” модели асосида таҳлил қилиш услубиёти” номли тўртинчи бобида

“Харажатлар-маҳсулот-фойда” модели асосида туристик маҳсулотлар зарарсизлиги, хавфсизлиги ва улар бўйича операцион дастак даражаларини турли кесимлар, йўналишлар ва мақсадларда аниқлаш ҳамда баҳолаш услубиётини такомиллаштириш, туристик корхоналарда фойда кўрсаткичларини “Директ-костинг” ва “Стандарт-кост” тизимлари асосида бошқарув мақсадларида таҳлил қилиш йўллари тадқиқ қилинган.

Туристтик ташкилотларда молиявий ҳисоб ва ҳисобот маълумотларига асосланиб ўтказилаётган молиявий таҳлил туристик маҳсулотлар бўйича даромадлар, харажатлар ва фойда кўрсаткичларини яхшилашнинг ички имкониятларини тўлиқ очиб бериш имконини бермайди. Бундай имкониятларга таҳлилнинг бошқарув мақсадларига қаратилган моделлари, чунончи таҳлилнинг “харажатлар-маҳсулот-фойда” модели (CVP модели), шунингдек ҳисобнинг “Директ-костинг” ва “Стандарт-кост” тизимларида шакллантириладиган молиявий ва бошқа ахборотлар (одатда меъёрий кўрсаткичлар) асосида ўтказиладиган “четланишлар таҳлили модели”ни қўллаш орқали эришиш мумкин. Ишимизда, туристик маҳсулотлар бошқарув таҳлилинини “харажатлар-маҳсулот-фойда” (CVP) модели асосида ташкил этишнинг мақсади, вазифалари, таркиби, унда қамраб олинadиган кўрсаткичлар тизими, эришиладиган натижалар белгиланди (9-жадвалга қarang).

#### 9-жадвал

#### Туристтик маҳсулотлар таҳлилининг “харажатлар-маҳсулот-фойда” (CVP) моделининг таркибий элементлари.

1. Тармоқ тавсифи		2. Корхона жорий фаолияти таҳлили	
Туризм бозорининг иқтисодий салоҳияти		Қабул қилинган фойда кўрсаткичи	
Туризм бозорининг ўсиши		Сотиш тавсифи (хусусиятлари)	
Туризм фаолиятида рақобатчилар		Фаолиятнинг натижавийлиги	
Туризм индустриясининг тенденцияси		Рақобатни таққослаш	
Бошқа омиллар			
3. Корхонанинг асосий стратегияси		4. Келгуси давр учун мақсад ва вазифалар	
Туризм корхонаси хавфсизлик нуктасини аниқлаш		Зарарсизлик ҳажмини аниқлаш	
Иқтисодий рақобатни баҳолаш		Зарур бўлган фойда миқдорини таъминловчи сотиш ҳажмини аниқлаш	
Соҳа фаолиятини прогнозлаш		Харажатлар таркиби ва ҳажмини аниқлаш	
		Мақсадли фойдани аниқлаш	
		Турмаҳсулотларга баҳо ўрнатиш бўйича маркетинг сиёсатини белгилаш ва бошқалар	
5. Олинган натижалар бўйича тузиладиган ҳисоботлар ва бюджетлар			
Туристтик маҳсулот	Ўтган йили	Жорий йил	Келгуси йил учун режа
Сотиш	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Харажат	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Фойда	XXXXX	XXXXX	XXXXX

**“Харажатлар- маҳсулот-фойда” (CVP) модели негизда туристик маҳсулотлар ҳажми, харажат ва фойда алоқадорлигини баҳолаш ва таҳлил қилиш учун ишда қуйидаги алгоритмлардан фойдаланиш**

**ТАВСИЯ ЭТИЛДИ:**

1. Сотиш баҳосидаги тушум (Тсб)	=	Ўзгарувчан харажатлар (Ўх)	+	Доимий Харажатлар (Дх)	+	Фойда (Ф)
2. Маржинал даромад (Мд)	=	Сотиш баҳосидаги тушум (Тсб)	-	Ўзгарувчан харажатлар (Ўх)		
3. Фойда (Ф)	=	Маржинал даромад (Мд)	-	Доимий харажатлар (Дх)		
4. Маржинал даромад даражаси (Мдд)	=	Маржинал даромад (Мд)	:	Сотиш баҳосидаги тушум (Тсб)д		
5. Микдор бирликда зарарсизлик нуктаси	=	Доимий харажатлар	:	Баҳо – Бир бирликка тўғри келувчи ўзгарувчан харажатлар		
6. Пул бирликда зарарсизлик нуктаси	=	(Доимий харажатлар+Максадли фойда)*100%	:	Маржинал даромад даражаси, %		
7. Пул бирликда хавфсизлик нуктаси	=	Сотиш баҳосидаги тушум (Тсб)	-	Зарарсизлик нуктасидаги тушум (Тсбзн)		
8. Хавфсизлик маржаси, %	=	Пул бирлигидаги хавфсизлик нуктаси	:	Сотиш баҳосидаги тушум (Тсб)		
9. Операцион дастак	=	Фойданинг фоизли ўзгариши	:	Тушумнинг фоизли ўзгариши		

Ишимизда CVP модели асосида туристик компаниянинг зарарсизлик нуктаси, хавфсизлик даражаси, тушум ва фойда кўрсаткичларининг турли ўсиш даражаларидаги нисбатларини (операцион дастакни) юқоридаги алгоритмлар асосида баҳолаш ва таҳлил қилиш йўллари “Grand Comfort travel» МЧЖнинг амалий материаллари асосида кўрсатиб берилди.

Шунингдек, турли фаоллик даражалари ва харажатларнинг “Директ-костинг” тизимига асосланган ушбу таҳлил натижалари бўйича молиявий натижалар кўрсаткичларини фойда ва зарарлар тўғрисидаги сегментар ҳисоботда акс эттириш тартиби очиқ берилди (10-жадвалга қаранг).

Таҳлил маълумотлари бўйича қуйидагиларни кўриш мумкин:

*1-вариантда* (бир дона туристик маҳсулот бўйича): ҳар бир қўшимча сотилган турпакет доимий харажатларни қоплаш учун зарур бўлган қўшимча 600 минг сўмни олиб келади ва ушбу маржинал даромад доимий харажатларни қоплашга йўналтирилади.

*2-вариантда* (Зарарсизлик нуктаси): зарарсизлик нуктасига етиш учун туристик компанияга йилига 200 та турпакетни сотишга эришиш талаб қилинади. Бу ҳолда туристик корхона жами 180000 минг сўм микдорида маржинал даромад олишга эришган бўлади ва ушбу маржа 180000 минг

сўмлик доимий харажатлар миқдорини тўлиқ қоплайди. Демак, 200 та турпутевкани сотиш туристик корхона учун зарарсизлик нуқтасини таъминлайди.

*3-вариантда* (Даромадлилик): турпакетларни сотиш ҳажмини 200 тага ошириш туристик компанияга маржинал даромадни 240000 мингга етказиш имконини беради. Бундай ҳолда, туристик компания 180000 минг сўмлик доимий харажатларни тўлиқ қоплашга ва 60000 минг сўмлик соф операцион фойда олишни таъминлайди.

#### 10-жадвал

### «Grand Comfort travel» МЧЖ туристик компаниясининг турли фаоллик даражалари ва харажатларнинг “Директ-костинг” тизимига асосланган ҳолда 2019 йил учун тузилган фойда ва зарарлар тўғрисидаги сегментар ҳисоботи

(минг сўм)

Кўрсаткичлар	1-вариант <i>1 та турмаҳсулот</i>		2-вариант <i>300 та турмаҳсулот</i>		3-вариант <i>400 та турмаҳсулот</i>	
	Жами	1 та тур маҳсулотга	Жами	1 та тур маҳсулотга	Жами	1 та тур маҳсу- лотга
Сотишдан соф тушум	1500	1500	450000	1500	600000	1500
Ўзгарувчан харажатлар	900	900	270000	900	360000	900
Маржинал даромад	600	600	180000	600	240000	600
Доимий харажатлар	180000		180000		180000	
Соф операцион фойда (зарар)	-179400		0		60000	
Пул бирлигидаги зарарсизлик нуқтаси	-	-	450000		450000	
Хавфсизлик нуқтаси, минг сўм	200		0		150000	
Хавфсизлик даражаси, %	0-		0		40,0	

Юқорида келтирилган таҳлил маълумотлари фақат бир турдаги турпакетларга тегишлидир. Амалиётда турпакетлар туристик хизматлар турлари, уларнинг йўналишлари, турнинг давомийлиги ва бошқа жиҳатлари бўйича фаркланади.

Шу боис, зарарсизлик нуқтасини туристик компанияларда турли сегментлар бўйича аниқлаш мақсадга мувофиқдир. Бошқарув ҳисоби ва таҳлилининг муҳим вазифаларидан бири бўлиб келгуси йиллар учун фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот бюджети лойиҳасини ишлаб чиқиш ҳисобланади.

Ишимизда 11-жадвалдаги 3-вариантда келтирилган маълумотларни база сифатида олиш ҳамда келгуси 3 йилда (2020-2022 йиллар) турпакетларни сотиш ҳажмини ушбу базавий йилга нисбатан, мос равишда, 10 %, 15% ва 20 % миқдорида, доимий харажатларни шу йилларда ўртача 5 %га ўсишини эътиборга олган ҳолда фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот бюджетини тузиш тартиби «Grand Comfort travel» МЧЖнинг амалий

материаллари асосида очиб берилди (11-жадвалга қаранг).

**11-жадвал**

**«Grand Comfort travel» МЧЖ туристик компаниясининг турли фаоллик даражалари ва харажатларнинг “Директ-костинг” тизимига асосланган ҳолда келгуси 2020-2022 йилларга мўлжалланган фойда ва зарарлар тўғрисидаги сегментар ҳисоботи бюджети**

(МИНГ СЎМ)

Кўрсаткичлар	Келгуси 3 йилга бюджет кўрсаткичлари							
	Базовий йил 400 та турмаҳсулот		1-йил, ўсиш суръати 10% ёки 440 та турмаҳсулот		2 йил, ўсиш суръати 15 % ёки 460 та турмаҳсулот		3 йил, ўсиш суръати 20 % ёки 480 та турмаҳсулот	
	Жами	1 та тур маҳсулотга	Жами	1 та тур маҳсу- лотга	Жами	1 та тур маҳсу- лотга	Жами	1 та тур маҳсу- лотга
Сотишдан соф тушум	600000	1500	726000	1650	793500	1725	864000	1800
Ўзгарувчан харажатлар	360000	900	435600	990	476100	1035	518400	1080
Маржинал даромад	240000	600	290400	660	317400	690	345600	720
Доимий харажатлар	180000		189000		198450		208373	
Соф операцион фойда (зарар)	60000		101400		118950		137227	
Пул бирлигидаги зарарсизлик нуқтаси	450000		472500		496125		520933	
Хавфсизлик нуқтаси, минг сўм	150000		253500		297375		343067	
Хавфсизлик даражаси, %	40,0		34,9		37,5		39,7	
Операцион дастак, мартада	1		1,4		1,5		1,6	

Шундан қилиб, таҳлил натижаларидан хулоса қилиш мумкинки, туристик хизматлар бозорида рақобат муҳити борган сари авж олаётган ҳозирги шароитда турпакетлар нархини кескин ошириш эвазига туристик компаниялар фойдасини кўпайтириб бўлмайди, бунга асосан турмаҳсулотларнинг янги турлари ва йўналишларини яратиш ҳамда улар сифатини ошириш орқали кўпроқ туристларни жалб қилиш ҳисобидан эришиш мумкин бўлади.

**ХУЛОСА**

1. Туристтик маҳсулотлар ўзига хос тавсиф ва хусусиятларга эга бўлган миллий бойликнинг бир туридир. Пул бирликларида ўлчанадиган туристик маҳсулотлар тушунчасига биз томонимиздан берилган таъриф уларни ҳисоб ва таҳлил объектлари сифатида миқдор жиҳатдан ўлчаш ва сифат жиҳатдан тавсифлаш, ўлчаш ва ҳамда баҳолашга имкон беради. Туристтик

маҳсулотларни сотишдан олинган соф тушум тушунчасига берилган таъриф ушбу даромадларни туристларга кўрсатилган қандай хизмат турларидан олинганлигини, туристик маҳсулотлар таннархига берилган таъриф эса харажатларни айнан қандай хизматларга доирлигини ўзида ифода этади.

2. Туристтик маҳсулот ва хизматларни ишлаб чиқариш бўйича қилинадиган харажатларни биз томонимиздан тавсия этилган 12 та белгиси бўйича туркумлаш тартибини қўллаш туристик компанияларда тур маҳсулотлари таннархи тўғрисида атрофлича ахборотларни шакллантириш ва фойдаланувчилар тақдим этиш имкониятини беради.

3. Туристтик корхоналар учун асосий ишлаб чиқариш ва умумишлаб чиқариш харажатларининг яхлит таркиби махсус белгиланмаганлиги сабабли улар бир-биридан фарқли равишда ҳисобга олинмоқда. Туристтик компаниялар амалиётида умумишлаб чиқариш харажатларини бир йўналишдаги ёки битта турмаҳсулот таннархига олиб бориш ҳолатлари кўпроқ учрайди. Булар туристик компанияларда асосий ва умумишлаб чиқариш харажатларини туристик йўлланмалар (турпакетлар), туристик хизматлар турлари ўртасида тақсимлаш масалаларини ҳам ўз ечимини топмаганлигидан дарак беради. Биз томонимиздан ишлаб чиқилган “Туризм корхоналари учун харажатларни режалаштириш, ҳисобга олиш ҳамда молиявий натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисида Низом”ни тармоқ субъектларида қўллаш туризм корхоналарида харажатларни тўғри туркумлаш ва уларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш, пировардида молиявий натижаларни яхлит тартибда шакллантиришга имкон беради.

4. Биз томонимиздан туристик ташкилотларда туристларга кўрсатиладиган автотранспорт хизматларига оид асосий харажатлар ҳисобланган материал, меҳнат ҳақи, автомобилларни суғурталаш ва улар учун тўланадиган лицензия тўловлари харажатларини турпакетлар ўртасида тақсимлашнинг мақбул бўлган мезонлари, ушбу тақсимотни бевосита ва билвосита усулларда ҳисоб-китоб қилиш тартиблари умумишлаб чиқариш (туроператорлик, турагентлик хизматлари) харажатларини адолатли тақсимлаш ва счётларда акс эттириш ҳамда турмаҳсулот таннархини аниқ калькуляция қилиш имкониятини беради ва соҳада молиявий натижаларни тўғри шакллантиришга хизмат қилади.

5. Республикамизда ханузгача турмаҳсулот сотиш қийматини аниқлашнинг яхлит алгоритми яратилмаган. Биз томонимиздан тавсия этилган арифметик формула асосида бир бирлик турпакет, шунингдек жами турпакетларнинг ҳам ҳақиқий, ҳам меъёрий (норматив) сотиш қийматини аниқлаш мумкин.

6. Бошқарув мақсадларида туристик ташкилотларда харажатлар бўйича ички сегментар ҳисоботни жавобгарлик объектлари (марказлари) бўйича тузиш катта аҳамият касб этади. Туристтик ташкилотларда жавобгарлик объектлари (марказлари) бўлиб бевосита алоҳида йўналишлар бўйича

туристларга тақдим этилаётган турпакетлар ҳисобланади. Ишимизда тавсия этилган сегментар ҳисобот ҳар бир турпакет кесимида меъёрий (норматив) ва ҳақиқий таннарх ҳамда улар ўртасидаги четланишлар тўғрисидаги ахборотларни ўзида мужассамлаштиради.

7. Республикамизда амалда бўлган айрим БХМСларда (№ 2,3,21) келтирилган “даромад” тушунчаларини “тушум” сўзи билан алмаштириш мақсадга мувофиқ. Бу республикамизда бухгалтерия ҳисоби, жумладан молиявий натижаларни ҳисобга олиш тартибини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига янада мувофиқлаштириш, амалиётда молиявий натижаларни тўғри шакллантиришга хизмат қилади.

8. Туристик ташкилотларда молиявий ҳисоб ва ҳисобот маълумотларига асосланиб ўтказилаётган молиявий таҳлил туристик маҳсулотлар бўйича даромадлар, харажатлар ва фойда кўрсаткичларини яхшилашнинг ички имкониятларини тўлиқ очиқ бериш имконини бермайди. Бундай имкониятларга таҳлилнинг бошқарув мақсадларига қаратилган моделлари, чунончи таҳлилнинг “харажатлар-маҳсулот-фойда” модели (CVP модели)ни қўллаш орқали эришиш мумкин. Биз томонимиздан тавсия этилган туристик масулотларни “ишлаб чиқариш, сотиш ва фойда” занжирида таҳлил қилиш модели изланишлар объекти ҳисобланган “Grand Comfort travel» МЧЖда 2019 йилда 200 та турпутевкани кўшимча сотиш унинг зарарсизлик нуқтасини таъминлашини, 400 та турпутевкани кўшимча сотиш эса унга 180000 минг сўмлик доимий харажатларини тўлиқ қоплашга ва 60000 минг сўмлик соф операцион фойдага эришганлигини кўрсатди.

9. Бошқарув ҳисоби ва таҳлилининг муҳим вазифаларидан бири бўлиб келгуси йиллар учун фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот бюджети лойиҳасини ишлаб чиқиш ҳисобланади. Биз томонимиздан изланиш объекти бўлган “Grand Comfort travel» МЧЖ материаллари асосида унинг 2020-2022 йиллар учун фойда ва зарарлар тўғрисида ҳисобот бюджети ишлаб чиқилди. Унга кўра корхонада 2022 йилда зарарсизлик нуқтаси 521 миллион сўмни, хавфсизлик нуқтаси 343 миллион сўмни, хавфсизлик даражаси 40%ни, операцион дастак 1,6 мартани ташкил қилиши прогнозлаштирилди.

Илмий таклиф ва тавсияларнинг амалиётга жорий қилиниши мамлакатимизда стратегик соҳа мақоми берилган туризмни янада ривожланишига, соҳа субъектларида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга, туристик хизматлар бозорида рақобат муҳити борган сари авж олаётган ҳозирги шароитда туристик компаниялар фойдасини кўпайтиришга хизмат қилади.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ DSc.03/30.12.2019.I.17.01  
ПО ПРИСУЖДЕНИЮ УЧЕНЫХ СТЕПЕНЕЙ ПРИ  
ТАШКЕНТСКОМ ФИНАНСОВОМ ИНСТИТУТЕ**

---

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ**

**ТЕМИРХАНОВА МУТАБАР ЖУРАЕВНА**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ОСНОВ УЧЕТА И  
АНАЛИЗА ТУРИСТИЧЕСКИХ ПРОДУКТОВ**

**08.00.08 – «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит»**

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**диссертации доктора экономических наук (Doctor of Science)**

**город Ташкент-2020 год**

Тема докторской диссертации (DSc) по экономическим наукам зарегистрирована Высшей аттестационной комиссией при Кабинете Министров Республики Узбекистан за №B2019.2.DSc/Iqt192.

Диссертация выполнена в Ташкентском государственном экономическом университете. Автореферат диссертации на трех языках (узбекском, русском, английском (резюме)) размещен на веб-странице Научного совета ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) и информационно-образовательного портала «Ziyonet» ([www.ziyonet.uz](http://www.ziyonet.uz)).

Научный консультант:

**Уразов Комил Бахрамович**  
доктор экономических наук, профессор

Официальные оппоненты:

**Каримов Ньматилла Фатхуллович**  
доктор экономических наук, профессор

**Курбанов Зият Ниязович**  
доктор экономических наук, профессор

**Аликулов Абдимўмин Исмаатович**  
доктор экономических наук, доцент

Ведущая организация:

**Ташкентский государственный аграрный университет**

Защита диссертации состоится 27 11 2020 г. в 1400 час. на заседании Научного совета DSc.03/30.12.2019.1.17.01 по присуждению ученой степени при Ташкентском финансовом институте. Адрес: 100000, г.Ташкент, проспект Амира Темура, 60А. Тел: (99871)234-53-34, факс: (99871)234-11-48, e-mail: [ilmiykengash@tfi.uz](mailto:ilmiykengash@tfi.uz)

С диссертацией доктора наук (DSc) можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского финансового института (регистрационный №\_\_\_). Адрес: 1000000, г.Ташкент, проспект Амира Темура, 60А. Тел.:(99871)234-53-34, факс:(99871)234-11-48, e-mail: [ilmiykengash@tfi.uz](mailto:ilmiykengash@tfi.uz)

Автореферат диссертации разослан 14 11 2020 года.

(протокол реестра № 43 от 14 11 2020 года



**Т.З.Тешабаев**  
Председатель Научного совета по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук, профессор

**Н.Н.Каландарова**  
ученый секретарь Научного совета по присуждению ученых степеней, доктор философии по экономическим наукам, (Phd)

**Н.Н.Кузиев**  
Председатель Научного семинара при Научном совете по присуждению ученых степеней, доктор экономических наук,(DSc) профессор

й

## ВВЕДЕНИЕ

(аннотация диссертации доктора (DSc) экономических наук)

**Актуальность и востребованность темы диссертации.** Индустрия туризма становится одной из основных сфер экономики во многих развитых и развивающихся странах мира. По данным Всемирной туристской организации (ЮНВТО): «В настоящее время около 10 процентов мирового валового внутреннего продукта (ВВП), 9 процентов рабочих мест, 7 процентов общего экспорта и 30 процентов экспорта услуг приходится на туризм; согласно прогнозам, к 2028 году объем туристических продуктов в мировом масштабе достигнет 12,5 трлн долларов США, его доля в мировом ВВП составит 11,7%». Растущий спрос на туристические услуги отражается в диверсификации туристических продуктов, улучшении их качества и снижении себестоимости, повышении рентабельности и эффективности туристических компаний, совершенствовании всех организационно-экономических механизмов и рычагов, включая учет и экономический анализ в соответствии с современными требованиями, эффективное использование применяемого опыта в национальной экономике является актуальным.

В международной практике большое количество научных исследований посвящено совершенствованию организационно-экономических механизмов и рычагов развития туризма, включая методологическую основу учета и анализа туристических продуктов. В результате этих исследований собраны заслуживающие внимания научно-теоретические идеи и опыт по приведению в соответствие с международными стандартами учета и отчетности показателей доходности, затрат, себестоимости продаж и прибыли туристических услуг во многих странах мира, созданию современных моделей управленческого учета и анализа и применению их в туристических компаниях. Исследуемые сегодня области туризма находятся на разных уровнях, однако достигнутые на международном уровне результаты по их учету и анализу недостаточно раскрыты. Применение мирового опыта и знаний в отдельно взятых странах требует глубоких научных исследований в их отношении.

В соответствии со стратегией о дополнительных мерах по ускоренному развитию туризма в Узбекистане «определены приоритетные задачи, такие как превращение туризма в ведущий стратегический сектор экономики, увеличение к 2026 году доли туризма в валовом внутреннем продукте страны до 5 процентов, количества иностранных туристов до 9 млн. человек, а также, доходов от туризма до 2,2 млрд. долларов. Согласно официальным данным, появление и развитие множества новых видов туризма (паломнический туризм, социальный туризм, экотуризм, агротуризм, культурный туризм, региональный туризм и др.) , достижение доли туризма в ВВП страны 2,3%, количество туроператоров до 950, туристических и гостиничных комплексов - 914 свидетельствует о том, что учет и отчетность, аудиторские проверки в этих предприятиях в настоящее время осуществляются в соответствии с национальными и международными

стандартами. Достижение эффективной реализации этих приоритетных задач требует проведения глубоких научных исследований, направленных на совершенствование методологии полного приведения порядка признания, формирования, оценки, учета и анализа доходов по туристическим продуктам, составляющим содержание деятельности субъектов данной сферы, а также их себестоимости в соответствии с требованиями международных стандартов, организации сегментарного учета и отчетности производственных затрат и себестоимость туристского продукта, управленческого анализа туристского продукта.

Настоящее диссертационное исследование в значительной мере способствует решению задач, определенных в указах Президента Республики Узбекистан УП-5611 от 5 января 2019 года “О дополнительных мерах по ускоренному развитию туризма в Республике Узбекистан”, УП-5781 от 13 августа 2019 года “О мерах по дальнейшему развитию сферы туризма в Республике Узбекистан”, УП-5953 от 2 марта 2020 года “О Государственной программе по реализации Стратегии действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах в «Год развития науки, просвещения и цифровой экономики»”, а также в Постановлении Президента Республики Узбекистан ПП-4611 от 24 февраля 2020 года “О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности” и других нормативно-правовых актах, относящихся к данной сфере.

**Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с приоритетным направлением развития науки и технологий Республики Узбекистан I. «Духовно-нравственное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

**Обзор зарубежных научных исследований по теме диссертации.** Научные исследования по решению научно-теоретических и методологических проблем учета и анализа туристических продуктов проводятся в ведущих мировых исследовательских центрах и университетах, в таких как The center for economic and business research (CEBR), American Institute of Certified Public Accountants (ACIPA), Harvard University, Columbia University, University of Chicago, University of California, Stanford University, Princeton University (США), Auditing Practices Committee, The Institute of Internal Auditors (IIA), PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, International Accounting Standards Board (IASB) (Великобритания), University of Calgary (Канада), Nagoya University, Kyoto University (Япония), Российский экономический университет.

По итогам научных исследований по совершенствованию методологических основ учета и анализа туристических продуктов был получен ряд научных результатов, в том числе: созданы теоретические и методические основы вопросов автоматизации, доходов и расходов с учетом расходов на услуги и порядка их включения в себестоимость, их

группировки, учетных данных и получения их из внешних источников (The center for economic and business research (CEBR)); разработана методика формирования финансовых результатов в сфере туризма (American Institute of Certified Public Accountants (ACIPA)); сформирована концепция совместимости доходов и расходов при создании туристических продуктов (Harvard University, Columbia University, University of Chicago, University of California, Stanford University, Princeton University (США)); усовершенствована методология информационного обеспечения доходов и расходов по основным видам деятельности в туристических компаниях (Auditing Practices Committee, The Institute of Internal Auditors (ИА)); усовершенствована методика определения платежеспособности туристических компаний, рентабельности туристской продукции и маржинальных доходов в отрасли (PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, International Accounting Standards Board (IASB) (Великобритания)); предложена методология адаптации форм финансовой отчетности к требованиям МСФО, а именно, составления отчета о прибыли и убытках на основе системы absorption costing, отчета о движении денежных средств прямыми и косвенными методами (University of Calgary (Канада)); определены доходные и затратные подходы к оценке стоимости туристических продуктов в соответствии с рыночной конъюнктурой и эффективность применяемых в них методов (Nagoya University, Kyoto University (Япония)); обоснованы пути практического применения порядка анализа показателей прибыли на туристических компаниях в управленческих целях на основе систем «Директ-костинг» и «Стандарт-кост» в качестве важного фактора развития цифровой экономики (Российский экономический университет).

Для совершенствования теоретических, организационных и методологических основ учета и анализа туристических продуктов в мире исследования ведутся по следующим приоритетным направлениям: совершенствование классификации затрат на производство туристского продукта, включенного в валовой внутренний продукт (ВВП) страны и калькуляции себестоимости туристского продукта; совершенствование методов распределения накладных производственных расходов туристических компаний между туристическими продуктами; бюджетирование доходов, себестоимости продаж и показателей прибыли в туризме на основе систем директ-костинг и стандарт-кост; совершенствование методики анализа точки безубыточности, безопасности, операционного рычага, прибыли и убытков по турпродуктам на основе современных методов управленческого анализа на туристических компаниях, повышение рентабельности в туризме на основе оптимизации затрат.

**Степень изученности проблемы.** Теоретические, организационные и методологические вопросы туризма как научной и практической деятельности были исследованы отечественными и зарубежными учеными, такими как Ф.Котлер, ДЖ.Боуэн, ДЖ.Мейкен, С.С.Скобкин, Е.Н. Ильина, Н.С. Морозова, М.Б. Биржаков, М.Р. Болтабоев, Ю.А.Матюхина,

М.К.Пардаев, Н. Тухлиев, И.С. Тухлиев, Б.Х. Тураев, Д.К. Усманова и другие. Также за рубежом и в нашей республике Ж.Абдрасуловой, И.Авровой, О.А.Александровым, М.К.Пардаевым, Л.А.Саполгиной, З.У.Тошкенбоевой, Н.У.Худайбердиевым, К.Б.Уразым и другими проведены специальные исследования по вопросам бухгалтерского учета, анализа и аудита в сфере туризма, опубликованы монографии, научные статьи, учебные и практические пособия.

Для совершенствования методологических основ учета и анализа туристского продукта в нашей республике особое значение имеют научные труды следующих зарубежных и отечественных экономистов по теоретическим и методическим основам финансового учета и отчетности, а также проблемам использования международных стандартов финансовой отчетности в субъектах определенных отраслей экономики: Ф.Г.Буртон, Г.Г.Роджер, Мак Нотон, А.П.Бархатов, Н.В.Генералова, В.Ф.Палий, Л.В.Усатова, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, М.К.Пардаев, Б.А.Хасанов, К.Б.Уразов, Н.Ю.Жураев, Т.С.Маликов, М.М.Тулаходжаева, М.Ю.Рахимов, З.Н.Қурбанов, С.Н. Ташназаров и др.

Однако в приведенных выше исследованиях дальнейшее совершенствование методологических основ учета и анализа туристского продукта в соответствии с требованиями национальных и международных стандартов не рассматривалось в качестве отдельного объекта научных исследований.

Совершенствование методологических основ учета и анализа туристических продуктов, а также составление финансовой отчетности, отражающей достоверные данные, имеет на практике особый характер. С этой точки зрения особенности учета затрат при определении стоимости туристических продуктов в этой области и формирования их финансовых результатов приводят к необходимости выделения их отдельных аспектов.

Методика анализа эффективности деятельности туристических компаний, в частности, оценка уровня их безубыточности, безопасности и операционного рычага, показателей прибыли, их анализ на основе современных методов, в том числе модели «расходы-продукт-прибыль», систем «директ-костинг» и «стандарт-кост» остается недостаточно исследованной. Между тем, использование этих методов в туристических компаниях в управленческих целях на данный момент является очень актуальным.

Все вышеперечисленное послужило основой для выбора данной темы, направленной на совершенствование методологических основ учета и анализа туристических продуктов, а также определения ее целей и задач.

**Связь диссертационного исследования с планами научно-исследовательских работ высшего образовательного учреждения, где выполнена диссертация.** Настоящая диссертационная работа выполнена в рамках научно-исследовательских работ Ташкентского государственного экономического университета ПЗ-20170929737 на тему “Разработка соответствующих изменений в области государственного управления для внедрения международных стандартов финансовой отчетности и аудита в

Республике Узбекистан”.

**Целью исследования** является разработка предложений и практических рекомендаций по совершенствованию методологических основ учета и анализа туристических продуктов.

**Задачи исследования** состоят в следующем:

разработка усовершенствованных определений для признания, оценки, измерения и отражения "туристических продуктов", "чистой выручки от продажи туристических продуктов" и "себестоимости туристических продуктов" в бухгалтерском учете в разрезе конкретных видов услуг, предоставляемых туристам;

совершенствование процедур распределения прямых и косвенных расходов в туристических организациях и включения их в себестоимость турпродукта;

разработка усовершенствованных арифметических алгоритмов для расчета себестоимости туристических продуктов в денежном выражении по видам услуг, предоставляемых туристам и структурным элементам стоимости продаж;

разработка практических рекомендаций по организации внутреннего сегментарного учета и отчетности по расходам в туристических организациях;

уточнение трактования категорий «доход» и «выручка», включенных в национальные и международные стандарты бухгалтерского учета;

совершенствование методики оценки и анализа уровня безубыточности и безопасности туристических продуктов и финансового леввериджа по модели «расходы-продукт-прибыль» на основе системы международного учета «директ-костинг».

**Объектом исследования** являются хозяйствующие субъекты, действующие в сфере туризма Узбекистана.

**Предметом исследования** являются экономические отношения в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов в сфере туризма.

**Методы исследования.** В процессе исследования использовались методы научного наблюдения, дедукции, индукции, системного анализа, сопоставительного анализа, экспертной оценки, статистического анализа и другие методы.

**Научная новизна исследования:**

усовершенствованы процедуры включения общепроизводственных затрат деятельности туроператоров в себестоимость турпродукта на основе метода распределения пропорционально расходам начисленной заработной платы туроператоров посредством применения прямых и косвенных методов материальных и трудовых затрат на оказание туристических услуг и распределения между турпакетами;

разработано новое арифметическое строение (формула) расчета себестоимости туристических продуктов в денежном выражении по видам услуг, предоставляемых туристам и структурным элементам стоимости продажи турпакетов;

усовершенствован метод их отражения в бухгалтерском учете посредством применения рабочих счетов, определяющих финансовые результаты, направленные на обобщение информации о видах операционной и финансовой деятельности в туризме;

разработана новая форма сегментарной отчетности о финансовых результатах в целях принятия эффективных управленческих решений на туристических предприятиях;

процедура оценки безубыточности туристических продуктов по модели «расходы-продукт-прибыль» и финансового левеиджа при их анализе усовершенствована на основе включения алгоритмов, сформированных в системах «директ-костинг» и «стандарт-кост».

**Практические результаты исследования** заключаются в следующем:

разработана усовершенствованная классификация и структура расходов туристических предприятий, позволяющие правильно формировать себестоимость туристических услуг;

усовершенствованы структура и процедура ведения рабочих счетов по формированию финансовых результатов от продажи туристского продукта на туристических предприятиях;

исходя из требований МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», рекомендуется внести редакционные и структурные изменения в национальные стандарты (НСБУ 2, НСБУ 3, НСБУ 21), которые отражают показатели доходов и выручки в стране;

на основе модели «расходы-продукт-прибыль» показаны уровни безубыточности и безопасности туристических продуктов и способы применения методики оценки и анализа финансового левеиджа на практике;

рекомендованы процедура анализа показателей прибыли как объекта управленческого анализа на основе нормативного метода калькуляции себестоимости туристических продуктов по системам «директ-костинг» и «стандарт-кост» и способы их использования для принятия эффективных управленческих решений.

**Достоверность результатов исследования.** Достоверность результатов исследования определяется тем, что примененные подходы и методы, теоретические аспекты, использованных ее рамках, получены из официальных источников, основаны на данные предприятий, занимающихся туристической деятельностью, выводы, предложения и рекомендации внедрены на практику, основаны на статистические данных Государственного комитета Республики Узбекистан по статистке, а также анализ другой практической информации.

**Научная и практическая значимость результатов исследования.** Научная значимость результатов исследования объясняется тем, что научное заключение и практические рекомендации, направленные на совершенствование методики учета и анализа туристических продуктов, могут быть использованы в дальнейших исследовательских работах для совершенствования теоретической и методологической основ учета и анализа на туристических предприятиях. Также, предложения и рекомендации по совершенствованию методологических основ учета и

анализа туристических продуктов могут быть использованы при составлении учебных программ, учебно-методических комплексов, кейс-стади в вузах по таким дисциплинам, как «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Финансовая отчетность», «Финансовый и управленческий анализ».

**Практическая значимость результатов исследования** определяется тем, что разработанные предложения по совершенствованию методологических основ учета и анализа туристических продуктов могут быть применены при правильной и своевременной организации и эффективном осуществлении бухгалтерского учета, повышении уровня достоверности финансовой отчетности, предоставляя доступ к информации для принятия управленческих решений.

**Внедрение результатов исследования.** На основании полученных научных результатов по совершенствованию методических основ учета и анализа туристических продуктов:

предложена процедура по совершенствованию включения общепроизводственных затрат деятельности туроператоров в себестоимость турпродукта на основе метода распределения пропорционально расходам начисленной зарплаты туроператоров посредством применения прямых и косвенных методов материальных и трудовых затрат на оказание туристических услуг и распределения между турпакетами использованы Государственным Комитетом Республики Узбекистан по развитию туризма и Министерством транспорта Республики Узбекистан при разработке организации внутреннего сегментарного учета и отчетности по расходам в туристических организациях (справки Государственного Комитета Республики Узбекистан по развитию туризма №02-22/3018 от 19 апреля 2019 года и Министерства транспорта Республики Узбекистан №2/1128 от 29 апреля 2019 года). Полученный результат послужил для правильной классификации расходов на туристических предприятиях туризма и правильного определения себестоимости турпакетов;

предложена разработка нового арифметического строения (формулы) расчета себестоимости туристических продуктов в денежном выражении по видам услуг, предоставляемых туристам и структурным элементам стоимости продажи турпакетов использованы Государственным Комитетом Республики Узбекистан по развитию туризма при совершенствовании учетной политики на туристических предприятиях, Министерством транспорта Республики Узбекистан и Палатой Аудиторов Узбекистана при разработке методических пособий по бухгалтерскому учету (справки Государственного Комитета Республики Узбекистан по развитию туризма №02-22/3018 от 19 апреля 2019 года, Министерства транспорта Республики Узбекистан №2/1128 от 29 апреля 2019 года и Палаты Аудиторов Узбекистана №70 от 17 апреля 2019 года). В результате введения предложений стало возможным усовершенствовать порядок учета себестоимости продукции на туристических предприятиях и классифицировать расходы, включенные в себестоимость туристических товаров;

предложена методика по совершенствованию и отражения в

бухгалтерском учете посредством применения рабочих счетов, определяющих финансовые результаты, направленные на обобщение информации о видах операционной и финансовой деятельности в туризме внедрены на практику Государственным Комитетом Республики Узбекистан по развитию туризма и Министерством транспорта Республики Узбекистан путем разработки и применения проекта “Положения о порядке планирования, учета затрат и формирования финансовых результатов для туристических предприятий” (справки Государственного Комитета Республики Узбекистан по развитию туризма №02-22/3018 от 19 апреля 2019 года и Министерства транспорта Республики Узбекистан №2/1128 от 29 апреля 2019 года). В результате финансовая отчетность по этим показателям была усовершенствована в соответствии с требованиями МСФО;

предложена новая форма сегментарной отчетности о финансовых результатах при разработке, в целях принятия эффективных управленческих решений на туристических предприятиях использовано Государственным Комитетом Республики Узбекистан по развитию туризма при разработке практических рекомендаций по совершенствованию внутренней сегментарной отчетности для формирования финансовых результатов и Министерством транспорта Республики Узбекистан при оптимизации предложений по приведению порядка формирования доходов и определения чистой прибыли в соответствие с международными стандартами (справки Государственного Комитета Республики Узбекистан по развитию туризма №02-22/3018 от 19 апреля 2019 года и Министерства транспорта Республики Узбекистан №2/1128 от 29 апреля 2019 года). В результате компания увеличила свои доходы от финансовой деятельности, точно рассчитаны затраты каждой группы туристов на туристических предприятиях, упрощен порядок определения чистой прибыли с помощью статей калькуляции и создана возможность получения подробной информации о показателях финансовой отчетности;

предложена разработка процедур оценки безубыточности туристических продуктов по модели «расходы-продукт-прибыль» и финансового леввериджа при их анализе усовершенствована на основе включения алгоритмов, сформированных в системах «директ-костинг» и “стандарт-кост” использованы Агентством автомобильного транспорта Республики Узбекистан, Государственным Комитетом Республики Узбекистан по развитию туризма и Министерством транспорта Республики Узбекистан при разработке алгоритмов составления финансовой отчетности (справки Агентства автомобильного транспорта Республики Узбекистан №3/2850 от 17 августа 2018 года, Государственного Комитета Республики Узбекистан по развитию туризма №02-22/3018 от 19 апреля 2019 года и Министерства транспорта Республики Узбекистан №2/1128 от 29 апреля 2019 года). Результаты оценки и анализа соотношения (операционного рычага) точки безубыточности, уровня безопасности, выручки и прибыли туристической компании при разных темпах роста на основе модели CVP позволили на практике прогнозировать показатели прибыли на 2021-2023 годы.

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования были

обсуждены на 4 республиканских и 8 международных научно-практических конференциях.

**Опубликованность результатов исследования.** По теме диссертации всего было опубликовано 38 научных работ, в том числе, 1 монография, 25 научных статей в журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Республики Узбекистан для публикации основных научных результатов докторских диссертаций, из которых 13 - в авторитетных зарубежных журналах.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Объем диссертации составляет 225 страниц.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

**Во введении** обоснованы актуальность и востребованность темы диссертации, сформулированы цель и задачи, объект и предмет исследования, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий республики, а также изложена научная новизна и практические результаты исследования, раскрыто научное и практическое значение полученных результатов, приведены сведения о внедрении в практику результатов исследования, опубликованные работы и сведения о структуре диссертации.

В первой главе диссертации **«Научно-теоретические основы учета и анализа туристических продуктов, касающихся их доходов и расходов»** изучены приоритетные направления развития туризма и специфика отрасли, научно-теоретические вопросы учета и анализа туристических продуктов, касающихся их доходов и расходов на туристических предприятиях.

Туризм является важным и уникальным сектором экономики. Важность этой отрасли проявляется в том, что с одной стороны, она является связующим звеном, соединяющим народы с народами, отрасли с отраслями, страны со странами, именно в таком качестве она позволяет наладить политическое, экономическое, социальное, техническое и другие виды сотрудничества между странами. С другой стороны, в сфере туризма создается так называемый «туристический продукт» национального богатства, который продается в национальной и иностранной валютах покупателям, называемым «туристами». Созданные туристические продукты являются неотъемлемой частью валового внутреннего продукта страны (ВВП). Увеличение объема туристского продукта в любой стране приводит к увеличению ее ВВП и валютных поступлений. Туризм также является важным источником обеспечения занятости людей, увеличения их доходов, повышения их знаний и уровня, культуры и просвещения.

В связи с жизненно важной социально-экономической значимостью сферы туризма ее развитию уделяется большое внимание в государственной политике нашей страны. В частности, принятые указы и постановления Президента о развитии туризма за последние три года, изложенные в них меры, в том числе результаты, достигнутые в 2018–2019 годах, а также

целевые показатели на 2020–2025 годы (см. таблицу 1), а также реализация крупных инвестиционных проектов в области развития инфраструктуры туризма в последние годы, в том числе открытие в городе Ташкенте брендовых гостиниц «Hyatt Regency Tashkent» и «Lotte City Hotel Tashkent Palace», создание культурно-развлекательных парков в городах Андижан, Ургенч и Ташкент, открытие железной дороги «Ангрен-Пап», электрифицированных железных дорог для скоростных поездов в Бухару, Карши, Шахрисабз и Хиву - яркое тому подтверждение.

Государственная политика в сфере туризма направлена на лидерство туристической сферы в комплексном развитии регионов и их инфраструктуры в будущем, решение насущных социально-экономических проблем, увеличение новых рабочих мест, обеспечение диверсификации и развития регионов, повышение доходов, качества и уровня жизни, повышение инвестиционной привлекательности и имиджа страны. Определены целевые задачи и приоритетные направления государственной политики в сфере туризма республики на среднесрочную перспективу.

Особенность туризма заключается в том, что созданное в нем национальное богатство, то есть туристические продукты, во многом радикально отличаются от материальных благ, созданных в других отраслях. Например, так называемый «туристический продукт» национального богатства состоит из комплекса услуг, предоставляемых туристам.

Эти услуги включают в себя трансферт туристов (транспортировка из одного места в другое, перевозка), размещение в гостиницы, питание, экскурсии, отдых, досуг, участие в различных культурных, образовательных, духовных мероприятиях и многие другие виды услуг.

В нашей работе раскрываются специфические особенности и сущность туристических услуг, которые вместе составляют туристический продукт (таблица 1).

Все виды предоставляемых туристам услуг имеют свою себестоимость и продажную цену. Расходы на формирование туристических услуг вместе составляет себестоимость туристической путевки, образующей единицу туристических продуктов. Стоимость, рассчитанная вместе с прибылью субъектов туристической индустрии, составляет продажную цену туристической путевки. Продажная цена туристических путевок - это доход от основных видов деятельности субъектов туристической сферы (туроператоров и турагентов), сумма оплаты услуг, включенных в эти путевки, составляет их себестоимость.

Приведенное выше описание и характеристики туристических продуктов указывают на то, что они являются своеобразными объектами учета и анализа. Тем не менее, исследования показывают, что в литературе по бухгалтерскому учету и анализу туристические продукты, их доходы и расходы, определения, классификация и характеристики себестоимости туристических продуктов не раскрыты исходя из требований учета и анализа. По нашему мнению, определение туристических продуктов как конкретного готового продукта должно позволить количественно и качественно характеризовать, измерить и оценить их.

Таблица 1

### Особенности и сущность туристических услуг

№	Особенности услуг	Сущность этих особенностей
1.	Одновременное экономическое и социальное значение туристических услуг	Экономическая значимость туристических услуг напрямую определяется его значением для экономики региона и страны за счет создания ВВП, производства туристского продукта, создания стоимости путем предоставления услуг туристам. Социальная значимость напрямую определяется занятостью населения, способствованием познавать мир посредством предоставления туристических услуг, повышением качества и уровня жизни.
2.	Отсутствие возможности сохранения туристических услуг, как и других видов услуг	Нельзя хранить туристические услуги, как и другие услуги, потому что они потребляются непосредственно в процессе оказания, качество которого воспринимается потребителем в самом процессе.
3.	Отсутствие материального проявления в процессе купли-продажи туристических услуг	Туристические услуги, как и другие услуги, не материализуются в процессе купли-продажи, потребляются одновременно с предоставлением, услуги поставщика услуг зависят от его профессионализма и, соответственно, насколько потребитель заинтересован в этой услуге, зависит от его уровня.
4.	Предоставление туристических услуг по месту обслуживания и невозможность транспортировки в другое место	Нематериальность туристических услуг, отсутствие возможностей для их хранения и транспортировки, а также тот факт, что эта услуга предоставляется во время и в месте потребления, не позволяет доставить их в другое место.
5.	Потребление туристических услуг одновременно с процессом их предоставления	Из-за одновременного потребления туристических услуг одновременно с процессом их предоставления невозможно хранить, транспортировать или передавать эти услуги другим лицам в материальной форме.
6.	Степень одновременного присутствия потребителя, поставщика услуг и туристского продукта при предоставлении туристических услуг	Еще одна важная особенность туристических услуг характеризуется одновременным присутствием потребителя, поставщика услуг и туристского продукта (услуги) в процессе его предоставления.

Мы считаем целесообразным, чтобы определение доходов от туристических продуктов отражало конкретные услуги, от которых эти доходы получены, а определение себестоимости туристических продуктов – именно к каким услугам относятся расходы. Исходя из этих требований, в нашей работе в качестве объектов учета и анализа туристических продуктов, их доходов и себестоимости туристических продуктов приводятся следующие определения:

\*под **туристическими продуктами** подразумевается округленная стоимость комплекса видов услуг в денежном выражении, включающая в себя трансферт туристов (транспортировка из одного места в другое, перевозка), размещение в гостиницы, питание, экскурсии, отдых, досуг, участие в различных культурных, образовательных, духовных мероприятиях и многие другие виды услуг.

\*под **чистой выручкой от продажи туристических продуктов** подразумевается общая чистая выручка, полученная от трансферта туристов

(транспортировка из одного места в другое, перевозка), размещения в гостиницы, питания, экскурсий, отдыха, досуга, участия в различных культурных, образовательных, духовных мероприятиях и многих других видов услуг.

\*под **себестоимостью туристических продуктов** подразумевается общая сумма затрат, потраченная на трансферт туристов (транспортировка из одного места в другое, перевозка), размещение в гостиницы, питание, экскурсии, отдых, досуг, участие в различных культурных, образовательных, духовных мероприятиях и многие другие виды услуг.

Во второй главе диссертации **«Совершенствование методологических основ учета затрат на производство и продажной себестоимости туристской продукции»** исследованы вопросы классификации затрат на туристических предприятиях, расчета индивидуальных затрат, включаемых в себестоимость туристических продуктов, методологические основы учета затрат на производство и продажную себестоимость туристических продуктов, а также списания косвенных производственных затрат туристических предприятий, их распределения по туристическим пакетам.

Следует отметить, что структура затрат на производство и продажу туристических продуктов в стране и порядок формирования финансовых результатов по ним особо не определены. Кроме того, порядок распределения отдельных расходов туристических компаний среди туристических пакетов, которые составляют туристические продукты, не регулируются специальными нормативными актами. Они недостаточно раскрыты в действующих «Положениях о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», а также в учебниках и учебных пособиях, опубликованных учеными страны.

Применение данной процедуры для классификации затрат на туристических предприятиях позволяет им правильно формировать себестоимость туристических продуктов, правильно рассчитывать уплачиваемые налоги.

Например, все прямые производственные расходы отражаются в счете 2010 «Основное производство», все косвенные расходы в дебетность местных туроператоров в некоторых компаниях учитываются непосредственно в вышеуказанном счете, а в некоторых компаниях как общепроизводственные расходы на счете 2510 «Общепроизводственные расходы». Однако для туристических предприятий общая структура основных производственных и общепроизводственных расходов конкретно не определена, поэтому они учитываются отдельно друг от друга. В практике туристических компаний чаще встречается перевод общепроизводственных расходов в стоимость одного турпродукта или турпродукта одного направления. Это свидетельствует о том, что распределение основных и общепроизводственных расходов в туристических компаниях между туристическими путевками (турпакетами), видами туристических услуг не нашло своего решения. В результате становится трудно определить, какой

турпакет или турпродукт является экономически выгодным, а какой - невыгодным.

Учет расходов на туристических предприятиях в основном ориентирован на требования финансового учета и отчетности. Все это создает множество проблем в практике работы туристических организаций при формировании и определении цены реализации, себестоимости, налоговых платежей и конечных финансовых результатов туристических пакетов. В результате проведенного исследования был разработан порядок классификации затрат на производство туристических товаров и услуг по 12 показателям (таблица 2).

**Таблица 2**

**Порядок классификации затрат на туристических предприятиях**

<i>Для определения себестоимости туристических товаров и услуг:</i>	
<i>По будущим доходам:</i>	
Расходы (понесенные расходы)	Затраты (срочные затраты)
<i>По включению в себестоимость туристических продуктов</i>	
Непосредственные (прямые)	Посредственные (косвенные)
<i>По экономической роли в производстве туристических продуктов</i>	
Основные расходы	Накладные расходы
<i>По производству туристской продукции</i>	
Производственные	Непроизводственные
<i>По структуре</i>	
Одноэлементные	Комплексные
<i>По типу расходов</i>	
Экономические элементы	Статьи калькуляции
<i>По принятию управленческих решений:</i>	
Эффективные	Неэффективные
<i>По количеству туристского продукта</i>	
Переменные	Постоянные
<i>По выбору альтернативных вариантов при оценке</i>	
Релевантные	Нерелевантные
<i>По признанию в бухгалтерском учете</i>	
Определенные	Неопределенные (предполагаемые или закрытые расходы)
<i>В целях налогообложения</i>	
Ограниченные, то есть нормированные	Неограниченные
<i>По планированию</i>	
Запланированные	Незапланированные

Для решения этих проблем в нашей работе разработан проект «Положения о порядке планирования и учета расходов, формирования финансовых результатов деятельности туристических предприятий». Предлагаемое Положение соответствует требованиям действующего в республике «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов». Применение данного отраслевого положения позволяет правильно классифицировать затраты на туристических предприятиях и отражать их в бухгалтерском учете, в конечном счете, комплексным образом формировать финансовые результаты.

В нашей работе мы рекомендуем наиболее оптимальные, по нашему

мнению, критерии распределения расходов на материалы, заработную плату, страхования автомобилей и лицензионные сборы между турпакетами, которые являются основными расходами на автотранспортные услуги для туристов в туристических организациях, а также, порядок расчета этого распределения прямыми и косвенными методами. В частности, было рекомендовано рассчитать расход топлива для каждого турпакета прямым методом следующим образом (см. таблицу 3).

**Таблица 3**

**Расчет прямого распределения расхода автотранспортного топлива между турпакетами за отчетный период**

№	Идентификационный номер турпакета (ТП)	Расстояние пройденного пути	Количество израсходованного топлива	Цена 1 единицы топлива	Сумма израсходованного на турпакет топлива
1	ТП-1	1000	180	4000	720000
2	ТП-2	500	90	4000	360000
3	ТП-3	800	144	4000	576000
4	ТП-4	1200	216	4000	864000
5	ТП-5	2000	360	4000	1440000
	<b>Всего</b>	<b>5500</b>	<b>990</b>		<b>3960000</b>

Мы полагаем, что косвенным расчет расхода топлива для каждого турпакета должен основываться на распределении общего количества потребления топлива на основе доли каждого турпакета в общем расстоянии, пройденном автомобильным транспортом. Предложено составить этот расчет следующим образом (см. таблицу 4).

**Таблица 4**

**Расчет прямого распределения расхода автотранспортного топлива между турпакетами за отчетный период**

№	Идентификационный номер турпакета (ТП)	Расстояние пройденного пути	Доля турпакета в общем пройденном расстоянии	Сумма израсходованного на турпакет топлива
1	ТП-1	1000	18,2	720000
2	ТП-2	500	9,1	360000
3	ТП-3	800	14,5	576000
4	ТП-4	1200	21,8	864000
5	ТП-5	2000	36,4	1440000
	<b>Всего</b>	<b>5500</b>	<b>100,0</b>	<b>3960000</b>

Основой для распределения расходов по заработной плате (включая ЯИТ) водителей автотранспортных средств (автобусов, микроавтобусов), обслуживающих туристов в течение отчетного периода, является общее количество рабочих дней и ежемесячных рабочих дней водителя, соответствующих турпакету в течение отчетного периода. Было рекомендовано определить сумму затрат на оплату труда, включенную в себестоимость турпакета, умножив среднюю ежедневную стоимость заработной платы водителя транспортного средства на количество дней участия водителя в каждом турпакете.

Рекомендовано рассчитать расходы на страховые и лицензионные сборы, уплачиваемые за автотранспортные средства (автобусы,

микроавтобусы), обслуживающие туристов в течение отчетного периода в себестоимость турпакетов, в следующем порядке:

\*прежде всего, найти среднюю сумму ежемесячного платежа, разделив сумму страховых и лицензионных сборов на страховой полис и срок действия лицензии (количество месяцев);

\*затем определить среднюю сумму оплаты за 1 туриста путем деления суммы найденных ежемесячных страховых и лицензионных сборов на количество туристов, обслуживаемых в этом месяце;

\*наконец, найти общую сумму страховых и лицензионных сборов, включенных в их стоимость, умножив сумму страховых и лицензионных сборов на 1 туриста на количество туристов, обслуживаемых в турпакетах.

Обосновано, что при определении себестоимости туристических продуктов на туристических предприятиях общепроизводственные расходы могут быть распределены следующими альтернативными способами:

\*первый метод - это метод распределения пропорционально расходов на заработную плату, начисленную работникам туристического предприятия;

\*второй метод – это распределение пропорционально к прямым расходам, понесенным туристическим предприятием.

На основании сравнения этих двух альтернативных методов были получены следующие результаты (таблица 5):

**Таблица 5**

**Сравнение предложенных методов распределения общепроизводственных расходов в ООО «Grand Comfort travel»**

Направление туристической путевки	Распределение общепроизводственных расходов, тыс. сум			
	Первым методом	Себестоимость турпродукта	Вторым методом	Себестоимость турпродукта
Токио (Япония)	882,0 > 712,5	высокая	712,5 < 882,0	низкая
Сингапур (Сингапур)	398,0 < 562,5	низкая	562,5 > 398,0	высокая
Москва (Россия)	132,0 < 150,0	низкая	150,0 > 132,0	высокая
Остона (Казахстан)	88,0 > 75,0	высокая	75,0 < 88,0	низкая

На основании предложенного расчета мы полагаем, что общепроизводственные расходы должны вычитываться ежемесячно (или ежеквартально) посредством следующих бухгалтерских переводов:

**Дебет** 2010 «Основное производство» (Токио, Япония) - 882,0 сум.

**Кредит** 2510 «Общепроизводственные расходы» - 882,0 сум.

Предлагаемая процедура позволит туристическим предприятиям справедливо распределить и отразить в счетах общепроизводственные расходы (туроператорские, турагентские услуги) и точно калькулировать себестоимость турпродукта, а также будет способствовать правильному формированию финансовых результатов в этой сфере.

В нашей работе было предложено использовать следующие формулы для определения продажной цены турпакета:

$T_p = H_n + S + P - C_n + K / (T_s + G_s)$	(1);
$H_n = T_x + M_x + O_x + \bar{E}_x + L_x + B_x$	(2);
$T_x = \bar{E}_x + I_x + C_x + L_x + B_{Tx}$	(3);

где:  $T_p$  - продажная цена турпродукта для одного туриста (в сумах),  $H_n$  - себестоимость услуг, включенных в турпакет,  $S$  - косвенные налоги на отдельные услуги,  $P$  - прибыль туроператора,  $C_n$  - скидка (по видам услуг туроператора),  $K$  - комиссия турагента (скидка от цены туроператора в пользу турагентства),  $T_s$  - количество туристов в группе,  $G_s$  - количество контролируемых групп (эскорт);  $T_x$  - трансфертные расходы;  $M_x$  - расходы на гостиницу;  $O_x$  - расходы на питание;  $Э_x$  - расходы на экскурсии, отдых и другие различные культурные мероприятий;  $L_x$  - расходы на лицензию;  $B_x$  - другие производственные расходы;  $Е_x$  - расходы на автомобильное топливо;  $I_x$  - расходы на зарплату водителей автобусов (включая социальный налог);  $C_x$  - расходы на страхование автобусов;  $L_x$  - лицензионные сборы на автобусы;  $B_x$  - другие трансфертные расходы.

На основании приведенной выше формулы можно определить фактическую и нормативную проданую цену отдельного турпакета, а также всех турпакетов. При этом себестоимость услуг ( $H_n$ ), включенных в турпакет, который является неотъемлемой частью продажной цены, определяется на основе нормативной и фактической калькуляции себестоимости турпакетов, созданных предприятием. В этих расчетах было рекомендовано определить среднюю нормативную и фактическую стоимость всех турпакетов, а также каждого турпакета по следующим группам расходов:

-трансфертные расходы (транспортировка из одного места в другое, перевозка);

-расходы на размещение в гостиницы;

-расходы на питание;

-расходы на экскурсии, отдых и другие различные культурные мероприятий.

Мы полагаем, что в свою очередь, суммы этих групп расходов должны определяться на основе среднего нормативного и фактического количества статей оплаты труда, материальных затрат, амортизационных отчислений, различных услуг и прочих накладных расходов.

Составление внутренней сегментарной отчетности о расходах в туристических организациях по объектам (центрам) ответственности в целях управления имеет большое значение. Объектами (центрами) ответственности в туристических организациях являются турпакеты, непосредственно предоставляемые туристам в определенных направлениях. В нашей работе были предложены сегментарные отчеты, воплощающие информацию о нормативной и фактической себестоимости в разрезе каждого турпакета, а также отражающие отклонения между нормативной и фактической себестоимостью для всех турпакетов на уровне всей туристической организации, процедуры составления этих отчетов представлены на основе конкретных практических материалов.

В третьей главе диссертации «Вопросы совершенствования учета финансовых результатов и доходов от реализации туристической продукции» изучены способы формирования показателей финансовых результатов на туристических предприятиях, а также пути совершенствования учета и отчетности по ним.

В целях формирования финансовых результатов и совершенствования

отчетности на туристических предприятиях рекомендуется внести следующие изменения и дополнения в пункты 376, 392, 410 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению» (таблица 6).

**Таблица 6**

**Предложение по МСФО № 21 по совершенствованию счетов, учитывающих доходы от основной (операционной) деятельности на туристических предприятиях:**

№	Действующая редакция	Предложенная редакция
1	1-§. Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000)	1-§. Счета учета выручки (доходов) от основной (операционной) деятельности (9000)
2	пункт 376: Обобщение информации о доходах от продажи готовой продукции, товаров, выполненных работ и услуг, а также о возврате реализованных товаров, продажах и скидках на цены производится на следующих счетах: 9010 “Доходы от реализации готовой продукции”; 9020 “Доходы от реализации товаров”; 9030 “Доходы от выполнения работ и услуг”; 9040 “Возврат реализованных товаров”; 9050 “Скидки покупателям и заказчикам”.	пункт 376: Обобщение информации о выручке от продажи готовой продукции, товаров, выполненных работ и услуг, а также о возврате реализованных товаров, продажах и скидках на цены производится на следующих счетах: 9010 “Чистая выручка от реализации готовой продукции”; 9020 “Чистая выручка от реализации товаров”; 9030 “Чистая выручка от выполнения работ и услуг”; 9040 “Возврат реализованных товаров”; 9050 “Скидки покупателям и заказчикам”.
2	пункт 392: Обобщение информации о других доходах от основной деятельности осуществляется по следующим счетам: 9310 “Прибыль от выбытия основных средств”; 9320 “Прибыль от выбытия прочих активов”; 9330 “Взысканные пени, штрафы, неустойки”; 9340 “Прибыли прошлых лет”; 9350 “Доходы от оперативной аренды”; 9360 “Доходы от списания кредиторской и деponentской задолженности”; 9370 “Доходы обслуживающих хозяйств”; 9380 “Безвозмездная финансовая помощь”; 9390 “Прочие операционные доходы”.	пункт 392: Обобщение информации о других выручках (доходах) от основной деятельности осуществляется по следующим счетам: 9310 “Выручка от списания основных средств”; 9320 “Выручка от списания других активов”; 9330 “Взысканные пени, штрафы, неустойки”; 9340 “Прибыли прошлых лет”; 9350 “Выручка от оперативной аренды”; 9360 “Выручка от списания кредиторской и деponentской задолженности”; 9370 “Выручка обслуживающих хозяйств”; 9380 “Безвозмездная финансовая помощь”; 9390 “Прочие операционные выручки (доходы)”.
1	пункт 410: Обобщение информации о доходах от финансовой деятельности осуществляется на следующих счетах: 9510 “Доходы в виде роялти”; 9520 “Доходы в виде дивидендов”; 9530 “Доходы в виде процентов”; 9540 “Доходы от валютных курсовых разниц”; 9550 “Доходы от финансовой аренды”; 9560 “Доходы от переоценки ценных бумаг”; 9590 “Прочие доходы от финансовой деятельности”.	пункт 410: Обобщение информации о выручках (доходах) от финансовой деятельности осуществляется на следующих счетах: 9510 “Выручки по буйича”; 9520 “Выручки по дивидендам”; 9530 “Выручки по процентам”; 9540 “Доходы от валютных курсовых разниц”; 9550 “Доходы от финансовой аренды”; 9560 “Доходы от переоценки ценных бумаг”; 9590 “Прочие выручки (доходы) от финансовой деятельности”.

Предлагаемый порядок одновременно соответствует порядку заполнения формы отчета № 2 «О финансовых результатах». Также, предлагаемый порядок позволит привести бухгалтерский учет в нашей республике, в том числе процедуру учета финансовых результатов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, правильно формировать финансовые результаты на практике.

На основании проведенных исследований были сформированы следующие научные предложения и практические рекомендации по внесению изменений и дополнений в Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ-3 «Отчет о финансовых результатах» (таблица 7):

**Таблица 7**

**Предложения в НСБУ-3 по формированию финансовых результатов на туристических предприятиях**

№	Действующая редакция	Предлагаемая редакция
1.	<p><b>пункт 6:</b> В отчете о финансовых результатах необходимо раскрыть следующее:</p> <p>6.1. Чистая выручка от реализации.</p> <p>6.2. Валовой финансовый результат от реализации.</p> <p>6.3. Прочие операционные доходы и расходы от основной деятельности.</p> <p>6.4. Финансовый результат (прибыль или убыток) от основной хозяйственной деятельности</p> <p>6.5. Прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.</p> <p>6.6. Финансовый результат от общехозяйственной деятельности</p> <p>6.7. Чрезвычайная прибыль и убыток</p> <p>6.8. Общий финансовый результат (прибыль или убыток) до уплаты налога на доход (прибыль).</p> <p>6.9. Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</p>	<p><b>6-банд:</b> В отчете о финансовых результатах будет раскрыто следующее:</p> <p>6.1. <i>Чистая выручка от реализации продукции (выполненных работ и услуг).</i></p> <p>6.2. <i>Валовой финансовый результат от реализации продукции (выполненных работ и услуг).</i></p> <p>6.3. <i>Прочие операционные выручки (доходы) и расходы от основной деятельности.</i></p> <p>6.4. Финансовый результат (прибыль или убыток) от основной хозяйственной деятельности;</p> <p>6.5. <i>Прочие выручки (доходы) и расходы по финансовой деятельности</i></p> <p>6.6. Финансовый результат от общехозяйственной деятельности</p> <p>6.7. Чрезвычайная прибыль и убыток</p> <p>6.8. Общий финансовый результат (прибыль или убыток) до уплаты налога на доход (прибыль)</p> <p>6.9. Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</p>

На основании предложения по введению понятия «выручка» вместо понятия «доход» в соответствии с международными стандартами (МСФО 15) при формировании финансовых результатов, предлагается ввести изменения и дополнения в НСБУ 3 «Отчет о финансовых результатах» (пункт 6). Эти предложения соответствуют и действующему порядку заполнения формы отчетности № 2 «О финансовых результатах».

В результате исследования было сочтено целесообразным заменить понятие «доход», приведенное в Национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» понятием «выручка». Это способствует обеспечению того, чтобы этот стандарт был взаимосвязан и соответствовал НСБУ 21 и НСБУ 3 (таблица 8).

Таблица 8

**Предложение в НСБУ 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» целях совершенствования понятия доходы на туристических предприятиях**

№	Действующая редакция	Предлагаемая редакция
1.	<b>Цель:</b> В целях стандарта приводится понятие “доход”. Например, “Доход от хозяйственной деятельности включает в себя доходы от основной, от операционной и финансовой деятельности”	<b>Максад:</b> Вместо понятия “доход”, приведенного в целях стандарта предлагается понятие “выручка”. Например, “ <i>Выручка от хозяйственной деятельности включает в себя выручки (доходы) от основной, от операционной и финансовой деятельности</i> ”
2.	<b>Сфера действия:</b> Настоящий стандарт применяется при учете доходов, полученных от следующих сфер хозяйственной деятельности	<b>Сфера действия:</b> <i>Настоящий стандарт применяется при учете выручек (доходов), полученных от следующих сфер хозяйственной деятельности.</i>
3.	<b>Термины:</b> 6. Термины, используемые в этом стандарте. 6.1. Доход от основной хозяйственной деятельности — поступления в течение периода, возникающие в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех увеличений, которые связаны со взносами владельцев в собственный капитал	<b>Термины:</b> 6. Термины, используемые в этом стандарте. 6.1. <i>Выручка (доход) от основной хозяйственной деятельности — поступления в течение периода, возникающие в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех увеличений, которые связаны со взносами владельцев в собственный капитал (кроме увеличений, связанных со взносом в собственный капитал).</i>
4.	<b>Реализация товаров:</b> пункт 12. Доход от реализации товаров признается при выполнении следующих условий: Куйидаги шартлар бажарилганда товарларни сотишдан тушган даромад тан олинади:	<b>Реализация продукции (товаров):</b> пункт 12. <i>Выручка (доход) от реализации продукции (товаров) признается при выполнении следующих условий:</i>
5.	<b>Оказание услуг:</b> пункт 14. Когда результат сделки, включающей в себя оказание услуг (работ) может быть точно определен, то доход, связанный со сделкой, признается со ссылкой на стадию завершения сделки на дату составления годового финансового отчета	<b>Оказание услуг:</b> пункт 14. <i>Выручка (доход), связанный со сделкой, включающей в себя оказание услуг (работ) признается со ссылкой на стадию завершения сделки на дату составления годового финансового отчета.</i>
6.	<b>Проценты, роялти и дивиденды (другие доходы):</b> пункт 20. Доход, получаемый в результате передачи в пользование активов другим хозяйствующим субъектам, приносящий проценты, роялти и другие доходы, должен признаваться на основе, указанной в параграфе 21 настоящего НСБУ в случаях	<b>Проценты, роялти и дивиденды (другие доходы):</b> пункт 20. <i>Выручка (доход), получаемая в результате передачи в пользование активов другим хозяйствующим субъектам, приносящая проценты, роялти и другие доходы, должна признаваться в случаях.</i>
7.	<b>Раскрытие:</b> пункт 23.2 Сумму каждой существенной категории дохода, отраженной в течение периода, в том числе дохода, полученного от: 23.2.1. Продажи товаров; 23.2.2. Оказания услуг; 23.2.3. Процентов; 23.2.4. Роялти; 23.2.5. Дивидендов;	<b>Отчет раскрывает:</b> пункт 23.2 Сумму каждой существенной категории выручки (дохода), отраженной в течение периода, в том числе выручки (дохода), полученной от: 23.2.1. Продажи продукции 23.2.2. Продажи товаров; 23.2.3. Оказания услуг; 23.2.4. Процентов; 23.2.5. Роялти; 23.2.6. Дивидендов.

В четвертой главе диссертации «**Методика анализа туристской продукции на основе модели «расходы-продукт-прибыль»**» исследованы пути совершенствования методики определения и оценки безубыточности, безопасности туристского продукта на основе модели «расходы-продукт-прибыль» и уровня операционных рычагов по ним в различных разрезах, направлениях и целях, а также анализа показателей прибыли на туристических предприятиях на основе систем «директ-костинг» и «стандарт-кост» в целях управления.

Финансовый анализ, проводимый в туристических организациях на основе данных финансового учета и отчетности, не в полной мере раскрывает внутренний потенциал для повышения доходов, расходов и прибыльности туристических продуктов. Таких возможностей можно достичь путем применения «модели анализа отклонений» (модель CVP), проводимой на основе моделей, направленных на управленческие цели, в том числе, модели анализа «расходы-продукт-прибыль», а также финансовой и другой информации (обычно нормативные показатели), формируемой в системах учета. В нашей работе были определены цель, задачи, состав, система показателей, которые необходимо охватить, результаты, которые должны быть достигнуты при организации анализа управления туристическими продуктами на основе модели «расходы-продукт-прибыль» (CVP) (см. табл.9).

**Таблица 9**

**Компоненты модели анализа туристского продукта «расходы-продукт-прибыль CVP» модели**

1. Характеристика отрасли		2. Анализ текущей деятельности предприятия	
Экономический потенциал туристического рынка		Показатель полученной выгоды	
Рост рынка туризма		Характеристика продаж	
Конкуренты в туристической деятельности		Результативность деятельности	
Тенденции в индустрии туризма		Сопоставление конкуренции	
Другие факторы			
3. Основная стратегия предприятия		4. Цели и задачи на будущий период	
Определение точки безопасности туристического предприятия		Определение точки безубыточности	
Оценка экономической конкуренции		Определение объема продаж, который обеспечивает необходимую сумму прибыли	
Прогнозирование деятельности отрасли		Определение структуры и размера расходов	
		Определение целевой прибыли	
		Определение маркетинговой политики ценообразования на труппродукты и др.	
5. Отчеты и бюджеты на основе полученных результатов			
Туристический продукт	Прошлый год	Текущий год	План на следующий год
Реализация	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Расходы	XXXXX	XXXXX	XXXXX
Прибыль	XXXXX	XXXXX	XXXXX

Для оценки и анализа взаимосвязи между объемом, расходами и прибылью туристических продуктов на основе модели «расходы-продукт-прибыль» (CVP) в работе предложено использование следующих алгоритмов:

1. выручка в продажной цене (Тсб)	=	переменные расходы (Ўх)	+	постоянные расходы (Дх)	+	прибыль (Ф)
2. Маржинальный доход (Мд)	=	выручка в продажной цене (Тсб)	-	переменные расходы (Ўх)		
3. Прибыль (Ф)	=	Маржинальный доход (Мд)	-	постоянные расходы (Дх)		
4. Уровень маржинальных доходов (Мдд)	=	Маржинальный доход (Мд)	:	выручка в продажной цене (Тсб)		
5. Точка безубыточности в ед.изм.	=	Постоянные расходы	:	Цена – переменные расходы на одну единицу		
6. Точка безубыточности в денежном изм.	=	(постоянные расходы+целевая прибыль)*100%	:	Уровень маржинальных доходов, %		
7. Точка безопасности в денежном изм.	=	выручка в продажной цене (Тсб)	-	Выручка в точке безубыточности (Тсбзн)		
8. Маржа безопасности, %	=	Точка безопасности в денежном изм.	:	выручка в продажной цене (Тсб)		
9. Операционный рычаг	=	Процентное изменение прибыли	:	Процентное изменение выручки		

В нашей работе пути оценки и анализа соотношения точки безубыточности, уровня безопасности, выручки и прибыли на основе модели CVP при разных темпах роста (операционный рычаг) на основе вышеуказанных алгоритмов показаны на основе практических материалов ООО «Grand Comfort Travel». Также раскрыт порядок отражения показателей финансовых результатов по результатам этого анализа, основанного на системе «директ-костинг» разных уровней активности и расходов в сегментарном отчете о прибылях и убытках (см. таблицу 10).

Таблица 10

**Сегментарный отчет о прибыли и убытках различных уровней активности и расходов туристической компании ООО «Grand Comfort travel» за 2019 год на основе системы «директ-костинг»**

(тыс. сум)

Показатели	Вариант 1 <i>1 турпродукт</i>		Вариант 2 <i>300 турпродуктов</i>		Вариант 3 <i>400 турпродуктов</i>	
	всего	на 1 турпродукт	всего	на 1 турпродукт	всего	на 1 турпродукт
Чистая выручка от продаж	1500	1500	450000	1500	600000	1500
Переменные расходы	900	900	270000	900	360000	900
Маржинальный доход	600	600	180000	600	240000	600
Постоянные расходы	180000		180000		180000	
Чистая операционная прибыль (убыток)	-179400		0		60000	
Точка безубыточности и в денежном изм.	-	-	450000		450000	
Точка безопасности, тыс. сум	200		0		150000	
Уровень безопасности, %	0-		0		40,0	

Согласно данным анализа, можно увидеть следующее:

*Вариант 1* (по одному турпродукту): каждый дополнительный проданный турпакет приведет к дополнительным 600 тыс. сум, необходимых для покрытия постоянных расходов, и этот маржинальный доход будет использоваться для покрытия постоянных расходов.

*Вариант 2* (точка безубыточности): для достижения точки безубыточности туристической компании необходимо добиться продажи 200 турпакетов в год. В этом случае туристическое предприятие будет иметь маржинальный доход в размере 180 000 тыс. сум, и эта маржа будет полностью покрывать сумму постоянных расходов в размере 180 000 тыс. сум. Следовательно, продажа 200 туров обеспечит точку безубыточности для туристической компании.

*Вариант 3* (доходность): увеличение объема продаж турпакетов на 200 позволит туристической компании увеличить маржинальный доход до 240000 тыс. В этом случае, туристическая компания обеспечит полное покрытие постоянных расходов в размере 180 000 тыс. сум и чистую операционную прибыль в размере 60 000 тыс. сум.

Приведенные выше данные анализа относятся только к одному типу турпакета. На практике турпакеты различаются по типам туристических услуг, их направлениям, продолжительности тура и другим аспектам. Поэтому целесообразно определять точку безубыточности в туристических компаниях по разным сегментам.

Одной из важных задач управленческого учета и анализа является разработка проекта бюджета отчета о прибыли и убытках на ближайшие годы. В нашей работе использование в качестве основы данных, приведенных в варианте 3 таблицы 11 и порядок составления бюджета отчета о прибыли и убытках на следующие 3 года (2020–2022 гг.) в размере 10%, 15% и 20% соответственно по сравнению с базовым годом с учетом роста постоянных затрат в среднем на 5% в эти годы раскрыт на основе практических материалов ООО «Grand Comfort travel» (см. таблицу 11).

**Таблица 11**

**Бюджет сегментарного отчета о прибыли и убытках различных уровней активности и расходов туристической компании ООО «Grand Comfort travel» за 2020–2022 годы на основе системы «директ-костинг»**

(тыс. сум)

Показатели	Бюджетные показатели на ближайшие 3 года							
	Базовый год 400 турпродуктов		Первый год, темп роста составляет 10% или 440 продуктов		Второй год, темп роста составляет 15% или 460 продуктов		Третий год, темп роста составляет 20% или 480 продуктов	
	всего	на 1 турпродукт	всего	на 1 турпродукт	всего	на 1 турпродукт	всего	на 1 турпр одукт
Чистая выручка от продаж	600000	1500	726000	1650	793500	1725	864000	1800
Переменные расходы	360000	900	435600	990	476100	1035	518400	1080
Маржинальный доход	240000	600	290400	660	317400	690	345600	720
Постоянные расходы	180000		189000		198450		208373	
Чистая операционная прибыль (убыток)	60000		101400		118950		137227	
Точка безубыточности в денежном изм.	450000		472500		496125		520933	
Точка безопасности, тыс. сум	150000		253500		297375		343067	
Уровень безопасности, %	40,0		34,9		37,5		39,7	
Операционный рычаг, раз	1		1,4		1,5		1,6	

Таким образом, результаты анализа позволяют сделать вывод о том, что в нынешних условиях усиления конкурентной среды на рынке туристических услуг невозможно увеличить прибыль туристических компаний за счет резкого повышения цены турпакетов, этого можно добиться за счет привлечения большего количества туристов путем создания новых видов и направлений турпродуктов.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

1. Туристические продукты - это тип национального достояния с уникальными характеристиками и особенностями. Данное нами определение понятия туристических продуктов, измеряемое в денежном выражении, позволяет количественно измерять и качественно характеризовать, измерять и оценивать их в качестве объектов учета и анализа. Определение, данное понятию чистая выручка от продажи туристических продуктов отражает виды услуг, предоставляемых туристам, а определение себестоимости туристических продуктов включает в себя именно то, к каким услугам относятся расходы.

2. Применение порядка классификации затрат на производство туристических товаров и услуг на основе 12 рекомендованных нами знаков позволит туристическим компаниям формировать и предоставлять пользователям подробную информацию о стоимости турпродукта.

3. Для туристических предприятий общая структура основных производственных и общепроизводственных расходов конкретно не определена, поэтому они учитываются отдельно друг от друга. В практике туристических компаний чаще встречается перевод общепроизводственных расходов в стоимость одного турпродукта или турпродукта одного направления. Это свидетельствует о том, что распределение основных и общепроизводственных расходов в туристических компаниях между туристическими путевками (турпакетами), видами туристических услуг не нашло своего решения. Применение разработанного нами «Положения о порядке планирования и учета расходов, формирования финансовых результатов деятельности туристических предприятий» в субъектах отрасли позволяет правильно классифицировать затраты на туристических предприятиях и отражать их в бухгалтерском учете, в конечном счете, комплексным образом формировать финансовые результаты.

4. Рекомендуемые нами наиболее оптимальные, по нашему мнению, критерии распределения расходов на материалы, заработную плату, страхования автомобилей и лицензионные сборы между турпакетами, которые являются основными расходами на автотранспортные услуги для туристов в туристических организациях, а также, порядок расчета этого распределения прямыми и косвенными методами позволит туристическим предприятиям справедливо распределить и отразить в счетах общепроизводственные расходы (туроператорские, турагентские услуги) и точно калькулировать себестоимость турпродукта, а также будет способствовать правильному формированию финансовых результатов в этой сфере

5. В республике до сих пор не разработан единый алгоритм определения продажной цены турпродукта. На основе предложенной нами арифметической формулы можно определить фактическую и нормативную

продажную цену как отдельного турпакета, так и всех турпакетов.

6. Составление внутренней сегментарной отчетности о расходах в туристических организациях по объектам (центрам) ответственности в целях управления имеет большое значение. Объектами (центрами) ответственности в туристических организациях являются турпакеты, непосредственно предоставляемые туристам в определенных направлениях. Предложенные в нашей работе сегментарные отчеты воплощают информацию о нормативной и фактической себестоимости в разрезе каждого турпакета, а также отклонения между ними.

7. Приведенное в некоторых действующих в республике НСБУ (№2,3,21) понятие “доход” целесообразно заменить словом “выручка”. Это позволит привести бухгалтерский учет в нашей республике, в том числе процедуру учета финансовых результатов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, правильно формировать финансовые результаты на практике.

8. Финансовый анализ, проводимый в туристических организациях на основе данных финансового учета и отчетности, не в полной мере раскрывает внутренний потенциал для повышения доходов, расходов и прибыльности туристических продуктов. Таких возможностей можно достичь путем применения моделей, направленных на управленческие цели, в том числе, модели анализа «расходы-продукт-прибыль» (модели CVP). Предложенная нами модель анализа туристических продуктов в цепочке «производство, продажа и прибыль» показывает, что в являющемся объектом исследований ООО “Grand Comfort travel» дополнительная продажа 200 турпутевок обеспечит точку безубыточности, а дополнительная продажа 400 турпутевок обеспечит полное покрытие постоянных расходов в размере 180 000 тыс. сум и чистую операционную прибыль в размере 60 000 тыс. сум.

9. Одной из важных задач управленческого учета и анализа является разработка проекта бюджета отчета о прибыли и убытках на ближайшие годы. Нами разработан бюджет отчета о прибыли и убытках за 2020-2022 годы ООО “Grand Comfort travel», являющегося объектом исследования. Согласно ему прогнозируется, что в 2022 году в компании точка безубыточности составит 521 млн. сум, точка безопасности 343 млн. сум, уровень безопасности 40% и оперативный рычаг в 1,6 раза.

Реализация научных предложений и рекомендаций будет способствовать дальнейшему развитию туризма в нашей стране, которому был присвоен статус стратегического сектора, приведение бухгалтерского учета и отчетности в отрасли в соответствие с международными стандартами, повышение прибыльности туристических компаний в нынешних условиях усиления конкурентной среды.

**SCIENTIFIC COUNCIL AWARDING SCIENTIFIC  
DEGREES DSc.03/30.12.2019.I.17.01 AT  
TASHKENT INSTITUTE OF FINANCE**  

---

**TASHKENT STATE ECONOMIC UNIVERSITY**

**TEMIRKHANOVA MUTABAR JURAYEVNA**

**IMPROVING THE METHODOLOGICAL FRAMEWORK FOR  
ACCOUNTING AND ANALYSIS OF TOURISM PRODUCTS**

**08.00.08 – Accounting, economic analysis and audit**

**ABSTRACT  
of the dissertation of doctor of science (DSc) on economic sciences**

**Tashkent – 2020**

The theme of doctoral dissertation (DSc) on economics is registered at the Supreme Attestation Commission of the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under B2017.2.PhD/Iqt76.

The doctoral dissertation (DSc) has been prepared at the Tashkent State of Economics University. The abstract of the dissertation is posted in three languages (Uzbek, Russian, English (annotation)) on the website of Scientific Council (<http://www.tfi.uz>) and on the website of «ZiyoNet» information and educational portal ([www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz)).

**Scientific consultant:** **Urazov Komil Bahramovich**  
Doctor of Economic sciences, Professor

**Official opponents:** **Karimov Nematilla Fatkhullaevich**  
Doctor of Economic sciences, Professor

**Kurbanov Ziyat Niyazovich**  
Doctor of Economic sciences, Professor

**Aliqulov Abdumo'min Ismatovich**  
Doctor of Economic sciences, Associate professor

**Leading organization:** **Tashkent State Agrarian University.**

The defense of the dissertation will be held at the meeting of the Academic Council, under the Tashkent Financial Institute DSc.03 / 30.12.2019.I.17.01 on "27" 11 2020 at 14<sup>00</sup>. Address: 100000, Tashkent city, A. Temur street, house 60A. Tel.: (99871) 234-53-34; fax: (99871) 234-46-26; e-mail: bilimkengash@tfi.uz

The dissertation is available at the Information Resource Center of the Tashkent Financial Institute (registered under \_\_\_\_\_). Address: 100000, Tashkent city, Amir Temur street, 60A. Tel.: (99871) 234-53-34; fax: (99871) 234-46-26; e-mail: admin@tfi.uz

The abstract of the dissertation was distributed on "14" 11 2020.  
(Declaration of the 43 digital register in "14" 11, 2020).



*T.Z. Teshabaev*

**T.Z. Teshabaev**  
Chairman of the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of science in Economics, Professor

*N.N. Kalandarova*  
**N.N. Kalandarova**  
Scientific secretary of the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of Philosophy in Economic sciences, (PhD)

*I.N. Kuziev*  
**I.N. Kuziev**  
Chairman of the scientific seminar under the scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of Science in Economic sciences, (DSc) Professor

## INTRODUCTION (abstract of DSc thesis)

**The purpose of the research.** The purpose of the research is to develop proposals and practical recommendations for improving the methodological foundations of accounting and analysis of tourism products.

**The object of the research** is economic entities operating in the tourism sector of Uzbekistan.

**The scientific novelty of the research** is as follows:

based on the inclusion of the cost of living products and their reflection in the financial results on the basis of a proportional distribution of the total production costs of the tour operator to the calculated wage costs;

developed a new arithmetic device (formula) of hijabs in monetary terms on the cost of tourist products, the types of services provided to tourists and the components of the cost of selling tour packages;

improved the method of accounting for financial results through the use of working accounts, which determine the financial results, aimed at the generalization of information on the types of operational and financial activities in tourism;

developed a new form of segmental reporting on financial results in order to make effective management decisions in tourism enterprises;

the procedure for assessing the safety of tourist products and the financial leverage in their analysis on the "cost-product-profit model" has been improved on the basis of the introduction of algorithms formed in the systems "Direct-costing" and "Standard-cost".

**Implementation of the research results.** On the basis of scientific results on improving the methodological basis of accounting and analysis of tourism products:

The Committee on Tourism Development of the Republic of Uzbekistan and the Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan used the proposal in the inclusion of in the cost of living products and reflect in the financial results on the basis of a proportional distribution of total production costs of tour operators to the calculated wage costs. (Reference of the Committee for Tourism Development of the Republic of Uzbekistan No. 02-22 / 3018 of April 19, 2019, reference of the Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan No. 2/1128 of April 29, 2019). The obtained result served for the correct classification of costs in tourism enterprises, the correct determination of the cost of tour packages;

Proposal for a new arithmetic device (formula) of hijabs in monetary terms on the cost of tourist products, types of services provided to tourists and components of the cost of selling tour packages in improving the accounting policy of tourism enterprises in tourism enterprises, accounting by the Ministry of Transport, the Chamber of Auditors "Regulations on the procedure for planning, accounting and formation of financial results of tourism enterprises" was developed and applied in practice in methodological manuals (Committee on Tourism Development of the Republic of Uzbekistan dated April 19, 2019 No 02-22 / 3018, Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan 2019 No. 29/2128 of April 29, reference No. 70 of the Chamber of Auditors of Uzbekistan dated April 17, 2019). As a

result, it is possible to improve the procedure for accounting for the cost of products in tourism enterprises and to categorize the costs included in the cost of tourist products;

The Committee for Tourism Development of the Republic of Uzbekistan and the Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan "On the procedure for planning, accounting and formation of financial results for tourism enterprises" proposal for their inclusion in the accounting system using working accounts for determining the financial results of operational and financial activities in tourism Regulation "was developed and put into practice (references of the Committee for Tourism Development of the Republic of Uzbekistan No. 02-22 / 3018 of April 19, 2019, the Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan No. 2/1128 of April 29, 2019). As a result, the financial statements on these indicators have been improved in accordance with IFRS requirements;

The proposal for development of a new form of segmental reporting on financial results for effective management decisions in tourism enterprises The Committee for Tourism Development of the Republic of Uzbekistan has developed a practical recommendation to improve internal segmental reporting in the formation of financial results and the Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan implemented in the optimization of proposals for compliance with international standards. (Reference No. 02-22 / 3018 of the Committee for Tourism Development of the Republic of Uzbekistan dated April 19, 2019, Reference No. 2/1128 of the Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan dated April 29, 2019). As a result, the company has increased its income from financial activities, the calculation of net profit for each group of tourists in tourism enterprises has been simplified and the procedure for determining net profit have been simplified and information on financial statements has been obtained;

The proposal to improve the safety of tourism products on the "cost-product-benefit model" and the procedure for assessing financial leverage in their analysis based on the introduction of algorithms formed in the systems "Direct-costing" and "Standard-cost" by the Uzbek Agency for Road Transport, Tourism Development Committee and the Ministry of Transport of the Republic of Uzbekistan introduced the practice of using algorithms in the preparation of financial statements (Agency of the Republic of Uzbekistan on Road Transport No. 3/2850 of August 17, 2018, Committee on Tourism Development of the Republic of Uzbekistan No. 02-22 / 3018 of April 19, 2019, Republic of Uzbekistan References of the Ministry of Transport No. 2/1128 of April 29, 2019). As a result, based on the CVP model, the results of the assessment and analysis of the tourism company's break-even point, security level, ratios of revenue and profit at different growth rates (operational support) allowed to forecast profit margins in practice for 2021-2023.

**Approbation of research results.** The results of this research were discussed in 13 international and 12 republican scientific and practical conferences.

**The structure and volume of the dissertation.** The dissertation consists of introduction, four main chapters, conclusion, list of used literatures and applications. The volume of the thesis is 225 pages.

**ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ**  
**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**  
**LIST OF PUBLICATIONS**

**I бўлим (I часть, I part)**

1. Темирханова М.Ж. Туристик маҳсулотларни ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби ва уларни сотиш молиявий натижалари тахлили методологиясини такомиллаштириш. //Монография, –Тошкент, 2019. “Инновацион ривожланиш нашриёт-матбаа уйи” ДУК. УЎК: 331.5 КБК 65.011.3в6 X-70, 169 бет

2. Темирханова М.Ж. Совершенствование методологии учета финансового результата и затрат в туристических компаниях. //Бизнес-Эксперт №5, Т.:- 2019, 88-92 б. (08.00.00; № 3)

3. Темирханова М.Ж. Совершенствование методологии учета и роль учетной политики в туристических компаниях в развитии экономики Республики Узбекистан//Бизнес-Эксперт №8, Т.:-2019, 63-67б. (08.00.00;№ 3)

4. Темирханова М.Ж. Туризм корхоналарида молиявий натижаларни халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш.//Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар (илмий электрон журнал) 2-сон, Т.:-2019 йил январь-февраль.(08.00.00; № 10)

5. Темирханова М.Ж. Туризм маҳсулотлари харажатлари ҳисобини такомиллаштириш.// Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар (илмий электрон журнал) 3-сон, Т.:-2019 йил май-июнь. (08.00.00; № 10)

6. Темирханова М.Ж. Туризм компанияларида молиявий ҳисоботларни халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш. //Agro-ilm. 2(52)-сон, Т.:-2018. 116-118 б. (08.00.00; № 15)

7. Темирханова М.Ж. Туристик корхонада молиявий натижалар ҳисоботини халқаро стандартларга яқинлаштириш муаммолари. //Agro-ilm. 2-сон (58), 2019 й. 115-117 б. (08.00.00; № 15)

8. Темирханова М.Ж. Совершенствование методологии учета финансовых результатов и анализ хозяйственной деятельности в туристических компаниях.//Agro-ilm. 3-сон, 2019 й. 117-119 б.(08.00.00;№ 15)

9. Темирханова М.Ж. Туризм корхоналарида молиявий натижалар ҳисобини такомиллаштириш. //Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси “Молия ва банк иши” электрон илмий журнали-2-сон Т.:-2019 йил (08.00.00; № 17)

10. Темирханова М.Ж. Ўзбекистонда туризм соҳасини ривожланиши ва уларда молиявий натижалар ҳисобининг меъёрий-ҳуқуқий асосларини такомиллаштириш. //Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси “Молия ва банк иши” электрон илмий журнали-3-сон Т.:-2019 йил (08.00.00; № 17)

11. Темирханова М.Ж, Бозор муносабатлари шароитида туризмнинг Ўзбекистон иқтисодиётида тутган ўрни. Туристик фирмаларида молиявий натижалар кўрсаткичлари таснифини такомиллаштириш.// ServisN2, 2019 илмий-амалий журнали 88-92 б. –Самарқанд., САМИСИ, (08.00.00; № 20)

12. Темирханова М.Ж. Туристтик корхоналарда молиявий натижаларни ташкил этишнинг зарурияти ва унинг принциплари.// Servis N2,2019 илмий-амалий журнали 88-92 б. –Самарқанд., САМИСИ, (08.00.00; № 20)

13. Темирханова М.Ж. Совершенствование методики организации финансового результата в туризме.//Вестник Каракалпакского отделения Академии наук РУз. Нукус 1, 2019г.68-74 с. (08.00.00;№ 26)

14. Темирханова М.Ж. Совершенствование роли финансового учета и финансовых результатов, их затрат в развитии туризма в научно-теоретические основы исследования.//Вестник Каракалпакского отделения Академии наук РУз. Нукус 2, 2019г. 84-88 с. (08.00.00; № 26)

15. Темирханова М.Ж. Мамлакатимизда туризм соҳасини ривожлантиришнинг устувор йўналишлари ва ўзига хос хусусиятлари. Международная научно-практическая конференция «Стратегия действий Республики Узбекистан: макроэкономическая стабильность, инвестиционная активность и перспективы инновационного развития». (28, 29 мая 2018 года)

16. Temirkhanova M.J. Features of establishing accounting policy in tourism enterprises. Management journal. Business and economics -18-187. 28 may, 2018й Volume 9, Issue 2, Open access. USA(№ 2 JIF-0.488/5)

17. Temirkhanova M.J. Development of financial statements in travel companies on international standards (IFRS). Management journal-18-488. Journal of Tourism & Hospitality. June 30, 2018 Open access. USA (№23 SJIF-0.325)

18. Temirkhanova M.J. Improvement of the methodology for organazing financial accounting in travel companies. Management journal. Journal of Tourism & Hospitality. Volume7, issue 4. 17.08. 2018й.Open access. USA (№23 SJIF-0.325)

19. Темирханова М.Ж. Проблемы в совершенствовании приближении к международным стандартам отчетности финансовых результатов в туристических компаниях.// Калужский экономический Вестник номер 4, 2018.г. Калуга. Россия.

20. Temirkhanova M.J. Efficiency of the Region's Services and its Impact on the Formation of the Gross Regional Product.// Global Journal of Management and Business Research: В Economics and Commerce. Volume 18 Issue 6 Version 1.0 Year 2018. pages 57-59. Great Britain. (№23 SJIF-0.325)

21. Temirkhanova M.J. Improving the methodology for organizing financial results in tourism.// International Journal of Research in Finance and Management 2019; 2(1): 01-06. 01.01.2019y. USA (№23 SJIF-6.575)

22. Temirkhanova M.J. Financial Results for Touristic Enterprises and Improvement of Evaluation.// Journal of Travel, Tourism and Recreation. Volume 1, Issue 3, 2019, PP 1-4 .SRYAHWA publication. Indonesia. (Impact-factor 5.375)

23. Temirkhanova M.J. Development of Tourism In Uzbekistan and Improvement of Measures of the Financial Results of the Financial Resources in Uzbekistan.// Open Journal of Economics and Commerce Volume 2, Issue 3, 2019, PP 6-10, SRYAHWA publication. Indonesia. (№23 SJIF-5.375)

24. Temirkhanova M.J. Improving the Methodology the Regulatory and Legislative Framework for Accounting in the Context of Structural Changes in The

Economy of The Republic of Uzbekistan// Open Journal of Economics and Commerce Volume 2, Issue 1, 2019, PP 47-, SRYAHWA publication. Indonesia. (№23 SJIF-5.375)

25. Temirkhanova M.J. The Role of Accounting Policies in Tourist Companies in the Development of the Economy of the Republic of Uzbekistan. Global Journal of Human-Social Science: E Economics Volume 19 Issue 6 (Ver. 1.0) 51-56 pages. 26.08.2019. USA. (№23 SJIF-6.575)

26. Темирханова М.Ж. Научно-теоретические основы учета и анализа туристских продуктов. Бюллетень науки и практики-Bulletin of science and Practise научный журнал (scientific journal) N9, 2019 г. 565-569 стр. (№23 SJIF-1,4)

27. Темирханова М.Ж. Совершенствования финансовой отчетности в условиях перехода на международные стандарты (IAS, IFRS).//Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития. Материалы IX Международной научно-практической конференции (Екатеринбург, 16 апреля 2018 г.) 107-111 с.

28. Темирханова М.Ж. Структура и содержание современной экономики: проблемы взаимодействия и развития механизма наращивания экспортного потенциала предприятий реального сектора экономики. Экономика и социальная сфера: проблемы взаимодействия и развития. Сборник научных статей по материалам международной научно-практической конференции. Москва. Издательство ООО.ТРП. г.Калуга 29.11.2018г.-205 стр 33-36с.

29. Темирханова М.Ж. Туристик корхоналарда молиявий ҳисобни ташкил этиш ва юритиш тартиби. Международная научно-практической конференции Совершенствование бухгалтерского учета, анализа, аудита в условиях глобализации: теория, практика, перспективы. Ташкент-2018 год 9 декабря. 111-117 с.

30. Темирханова М.Ж. Миллий туризм маҳсулотлари ҳисоби ва молиявий натижаларни шакллантиришда уни татбиқ этишда хориж тажрибаси.//“Миллий иқтисодиёт рақобатбардошлигини оширишда хорижий инвестициялар, рақамли иқтисодиёт ва инновациянинг роли: миллий ва хорижий тажриба”мавзусида илмий-амалий конференция. 28.03.2019й. ТДЮУ, Тошкент-2019й. 110-112 бб.

### **II бўлим (II часть, II part)**

31. Темирханова М.Ж. Совершенствование организации учета финансового результата и анализа затрат на оказание туристических услуг.//Объединение юридических лиц. В форме ассоциации «Общенациональное движение «Бобек» 17.01.2019года г.Астана, Казахстан.

32.Темирханова М.Ж. Совершенствование учета финансового результата для стандартизации бухгалтерского учета в туристических компаниях.//VIII Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организации» (очно-заочная)15 февраля 2019 г. г.

Тамбов, 182-187 с.

33. Темирханова М.Ж. Туристтик маҳсулотлар ҳисоби ва таҳлилининг методологик асосларини такомиллаштириш. // Транспорт ва логистика ривожининг долзарб масалалари мавзусидаги республика анъанавий илмий-амалий конференция материаллари 20.03.2019й. 13-17 бб.

34. Темирханова М.Ж. Совершенствование планирования информационной технологии при введении учета затрат в туристических компаниях и организация правил в внесении в учет при расчете финансовых результатов. // СКИ (филиал) АНООВО ЦС РФ. Международной научно-практической конференции научно-педагогических работников «Научные исследования в социально-экономическом развитии общества» (24-25 апреля 2019 г.) 438-443 с.

35. Темирханова М.Ж. Туристтик маҳсулотларни ишлаб чиқариш харажатлари ҳисобини такомиллаштириш. // Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси. Тадбиркорлар ва ишбилармонлар ҳаракати Ўзбекистон либерал-демократик партияси “Ўзбекистонда қимматли қоғозлар бозорини ривожлантириш: институционал, Иқтисодий ва ташкилий жиҳатлари” мавзусида республика илмий-амалий конференция тезислар тўплами. Молия. Тошкент 2019 йил. 245-247 с.

36. Темирханова М.Ж. Туристтик корхоналарда молиявий натижаларни ташкил этиш принциплари. // Ўзбекистоннинг туризм соҳасида ахборот-коммуникация технологияларини жорий қилиш мавзусидаги республика илмий-амалий анжуман материаллари. Самарканд-2019 йил. 50-54 бб.

37. Temirkhanova M.J. Scientific and theoretical bases of accounting and analysis of tourist products. XVI International Scientific and Practical Conference «Social and Economic Aspects of Education in Modern Society» 26 .08.2019, Warsaw, Poland.

38. Темирханова М.Ж. Пути внедрения и проблемы внедрения международных стандартов аудита в Узбекистане. Сборник IX международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы совершенствования бухгалтерского учета, статистики и налогообложения организации» (очно-заочная) 17 февраля 2020 г. г. Тамбов, ул. Советская, д. 6

Автореферат «Жамият ва бошқарув» журналида таҳририяда  
таҳрирдан ўтказилди (7.05.2020 йил).

Босишга рухсат этилди: 14.11.2020  
Бичими: 60x84 1/8 “Times New Roman”  
гарнитурда рақамли босма усулда босилди.  
Шартли босма табағи 4.2. Адади: 100. Буюртма: № 17.11

Тел: (99) 832 99 79; (97) 815 44 54  
“IMPRESS MEDIA” МЧЖ босмаҳонасида чоп этилди.  
Манзил: Тошкент ш., Яккасарой тумани, Қушбеги кўчаси, 6 уй