

0- 795334

На правах рукописи

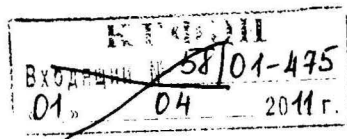
*Степан*

Помазунова Ксения Борисовна  
ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ РЕЗУЛЬТАТОВ  
ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ В  
НЕФТЕГАЗОВЫХ ХОЛДИНГАХ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Саратов - 2011



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита  
ГОУ ВПО «Сургутский государственный университет».

- Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Пронина Антонина Михайловна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Зырянова Татьяна Владимировна  
- канд. экон. наук, доцент  
Шапошникова Ирина Владимировна
- Ведущая организация - Ивановский государственный университет.

Защита состоится 25 апреля 2011 года в 15<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 24 марта 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790507

Ученый секретарь диссертационного  
совета, д-р экон. наук, профессор

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'С.М. Богомолов'.

С.М. Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В настоящее время в России функционирует 12 нефтегазовых холдингов, все они имеют разветвленную структуру и являются интегрированными компаниями. Предприятия нефтегазовой отрасли дают более четверти объема производства промышленной продукции России, более трети всех налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему, более половины поступлений страны от экспорта.

По расчетам специалистов Министерства энергетики РФ, уровни добычи нефти в России могут составить в 2011 и 2020 г. соответственно до 335 и 360 млн. тонн. Основным нефтедобывающим районом России на всю рассматриваемую перспективу останется Западная Сибирь, хотя ее доля к 2020 г. и снизится до 58-55% против 68% в настоящее время. К 2020 г. доля нефтегазовой отрасли в ВВП страны составит 14%.

Российские нефтяные и газовые холдинги были созданы в соответствии с президентскими и правительственными нормативными актами для объединения предприятий, функционировавших в рамках различных министерств и ведомств в условиях централизованно планируемой, разобщенной в отраслевом отношении экономики. При этом набор объединяемых предприятий, форма объединения и цель объединения не всегда имела достаточное экономическое обоснование. В настоящее время дочерние структуры холдингового образования практически независимы друг от друга в том смысле, что их экономическая деятельность не согласована в рамках единого стратегического подхода. В связи с этим наряду с созданием отраслевых холдингов в последнее время все сильнее действуют и другие тенденции, а именно, объединение действующих холдингов в крупные консолидированные группы. При осуществлении данного объединения бизнеса, ранее существовавшие дочерние предприятия (компании, холдинги) теряют свою юридическую самостоятельность и становятся структурными подразделениями головной консолидированной компании для концентрации производства и капитала, расширения сфер деятельности в мировой экономической системе.

Предполагается, что консолидация бизнеса будет осуществляться путем обмена акций дочерних компаний холдингов на акции единой консолидированной компании. Такой обмен планируется проводить с учетом определенной для каждого холдинга системы коэффициентов пересчета в соответствии с номинальной или с рыночной стоимостью акций предприятий, которые войдут в данную компанию. В процессе консолидации холдинги будут переходить на новые механизмы работы со своими структурными подразделениями, с контрагентами и государством. При этом главным принципом, закладываемым в механизм работы холдинга, будет являться принцип приоритета общекорпоративного интереса перед локальными интересами предприятий, холдингов, входящих в его структуру. На практике это выражается в создании и внедрении общих корпоративных методик к организации систем



вили выбор темы диссертационного исследования и определили постановку его цели и задач.

**Цель диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования явилась разработка комплекса теоретико-методологических вопросов, методических рекомендаций, научно-методических принципов организации и методики внутреннего контроля результатов хозяйственных операций холдингов нефтегазовой отрасли.

**Задачи исследования.** В рамках поставленной цели предполагалось решение следующих задач:

- уточнить понятие "внутренний контроль", его цель и задачи в соответствии с концепцией изменения организационно-правовой формы предприятий нефтегазовой отрасли России;

- дать комплексную характеристику особенностей внутреннего контроля в холдингах нефтегазовой отрасли;

- выделить дополнительные объекты внутреннего контроля для наблюдения за результативностью хозяйственных операций в соответствии с особенностями функционирования холдингов нефтегазовой отрасли;

- определить показатели, характеризующие дополнительные объекты внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри холдинга;

- обосновать теоретические подходы к комплексной оценке результатов хозяйственных операций, как дополнительных объектов внутреннего контроля;

- разработать модель движения учетной информации по показателям дополнительных объектов внутреннего контроля внутри группы связанных структур холдинга;

- разработать систему аналитических счетов на синтетических счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 91 «Прочие доходы и расходы» необходимую для реализации модели движения учетной информации по показателям, связанным с расчетом результатов хозяйственных операций;

- разработать формы и процедуры составления внутренней отчетности для целей внутреннего контроля результатов хозяйственных операций между связанными структурами, входящими в холдинг.

**Предметом исследования** стали проблемы теории и практики организации и методики внутреннего контроля результатов хозяйственных операций в системе управления холдингами нефтегазовой отрасли, а также методические основы организации аналитического учета результатов хозяйственных операций и бухгалтерской отчетности для выполнения задач внутреннего контроля.

**Объектом исследования** избраны холдинги нефтегазовой отрасли Ханты-Мансийского автономного округа - Югры.

**Методологической основой исследования** послужили методы учета, анализа, экономики, статистики, кибернетики, используемые мировой и отечественной наукой в познании социально-экономических явлений.

Методика диссертационного исследования определялась способами наблюдения, обработкой результатов наблюдения, объяснением полученных результатов, установлением и практической реализацией полученных выводов, закономерностей, сценариев, тенденций.

В процессе исследования применялись методы научного исследования: наблюдение, формализация, абстрагирование, сравнение, моделирование.

**Информационной базой исследования** послужили материалы экономического характера, законодательная, методическая, аналитическая, учетная и отчетная документация отраслевого характера, а также статистическая и прогнозная информация предприятий нефтегазовой отрасли.

**Научная новизна** результатов диссертационной работы заключается в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендаций по недостаточно изученной проблеме организации и методики внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри холдингов нефтегазовой отрасли, связанной с концептуальными изменениями организационно-правовой формы ведения их бизнеса и государственной политикой перехода на объединение части холдингов в единую нефтяную корпорацию.

Наиболее существенные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

- уточнено понятие "внутренний контроль", предполагающее рассмотрение внутреннего контроля как системы непрерывного наблюдения за выполнением экономических правил, норм, стандартов функционирования холдинга, в рамках корпорации, в целях определения степени обоснованности, результативности используемых ресурсов, принятых общих корпоративных управленческих решений, выявления отклонений от требований этих решений; а также для определения факторов, причин и условий возникновения неблагоприятных отклонений и способов их устранения;

- дана комплексная характеристика особенностей внутреннего контроля в холдингах нефтегазовой отрасли, связанных с наличием вертикальной интеграции взаимосвязанных структур по принципу объединения бизнес-процессов в единую технологическую цепочку создания готового продукта (от поисково-разведочных работ до продажи потребителю) с целью объединения ресурсов и капитала;

- выделены дополнительные объекты внутреннего контроля для корпоративного наблюдения, в качестве которого выступают "результаты хозяйственных операций" между взаимосвязанными структурами внутри холдинга;

- определены показатели, характеризующие результаты хозяйственных операций внутри холдинга: прирост добавленной стоимости каждой связанной структуры и ее доли в общем приросте добавленной стоимости корпоративного объединения; стоимостное выражение притока и оттока активов и обязательств в результате движения финансового потока; финансовый результат от внутрихозяйственных операций;

- обоснованы теоретические подходы к комплексной оценке результатов хозяйственных операций на основе учета, анализа и сопоставления с бюджетными (плановыми) показателями прироста добавленной стоимости, при-

тока и оттока активов и обязательств по результатам движения финансовых потоков, финансовых результатов по хозяйственным операциям внутри холдинга;

- разработана модель движения учетной информации внутри группы связанных структур холдинга, основанная на формировании системы аналитических счетов и внутренней отчетности, позволяющая определить информационные потоки для получения бухгалтерских сведений о дополнительных объектах, связанных с учетом, анализом и контролем величины результата хозяйственных операций внутри холдинга;

- разработана система аналитических счетов на синтетических счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 91 «Прочие доходы и расходы» необходимая для формирования информационных потоков и получения детализированной бухгалтерской информации по показателям, связанным с расчетом прироста добавленной стоимости, активов и обязательств, финансовых результатов и дальнейшего наблюдения за данными показателями в системе внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри холдинга;

- разработаны формы и процедуры составления внутренней отчетности, представляющие собой группировку данных системы аналитического бухгалтерского учета по показателям, отражающим результаты хозяйственных операций, в рамках функционирования модели движения учетной информации.

**Теоретическая и практическая значимость** научных результатов заключается в обобщении и развитии методических и практических рекомендаций по организации внутреннего контроля результатов хозяйственных операций в нефтегазовых холдингах.

Практическая значимость научных результатов состоит в разработке авторских подходов, конкретных методов, механизмов и методик внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри нефтегазовых холдингов. Предложенные в диссертации практические разработки могут быть использованы ОАО "Сургутнефтегаз" и его обособленными подразделениями, другими независимыми организациями, органами исполнительной государственной власти при проведении контроля деятельности предприятий отрасли в рамках новой государственной доктрины корпоративного объединения, концентрации производства и капитала в нефтегазовой отрасли.

**Апробация работы.** Основные результаты исследования были доложены и опубликованы автором на всероссийской (Санкт-Петербург, СПбГУП, 2011 г.) и внутри вузовских (Сургут, СурГУ, 2007, 2008, 2009, 2010 гг.) научно-практических конференциях.

Отдельные практические разработки и рекомендации автора, касающиеся внутреннего контроля результатов хозяйственных операций нефтегазовых холдингов, приняты к использованию в деятельности структурного подразделения ОАО "Сургутгазпром", Филиала Сибирского управления ООО "Газпром газнадзор", что подтверждено справкой о внедрении. Основные теоретические положения диссертационной работы используются в качестве уче-

но-методического материала при преподавании дисциплин "Бухгалтерский финансовый учет", "Контроль и ревизия" и "Особенности бухгалтерского учета в коммерческих организациях", что также подтверждено справкой о внедрении в учебный процесс.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 13 научных трудов общим объемом 5,0 п.л., из них 2 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК, в объеме 1,0 п.л.

**Объем и структура работы.** Работа имеет следующую структуру, определенную предметом исследования и совокупностью решаемых задач:

#### Введение

1. Теоретические аспекты совершенствования внутреннего контроля в нефтегазовых холдингах в рамках новой государственной доктрины корпоративного объединения, концентрации производства и капитала в нефтегазовой отрасли

1.1. Влияние организационных и структурных изменений в нефтегазовой отрасли на реализацию и совершенствование функции внутреннего контроля.

1.2. Особенности организации и методики внутреннего контроля в условиях становления и развития вертикальной и горизонтальной интеграции связанных структур в холдингах нефтегазовой отрасли.

1.3. Развитие инструментария и содержания внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри холдинга.

2. Информационная модель внутреннего контроля результатов хозяйственных операций в условиях новой функциональной связанности сторон в нефтегазовом холдинге.

2.1. Определение дополнительных объектов внутреннего контроля в условиях моделирования функциональной связанности сторон в холдинге и хозяйственных операций между ними.

2.2. Формирование системы показателей в новой информационной модели внутреннего контроля над хозяйственными операциями связанных структур холдинга нефтегазовой отрасли.

2.3. Основные виды бухгалтерской информации для комплексной оценки результатов хозяйственных операций, применяемые в системе внутреннего контроля холдинга нефтегазовой отрасли.

3. Основные стоимостные характеристики дополнительных объектов и показателей в информационной модели внутреннего контроля результатов хозяйственных операций в нефтегазовом холдинге.

3.1. Результативность движения финансовых потоков как дополнительный объект внутреннего контроля.

3.2. Система аналитического учета объектов, характеризующих результаты хозяйственных операций между связанными структурами холдинга.

3.3. Группировка показателей внутренней отчетности для определения стоимостных характеристик дополнительных объектов внутреннего контроля.

#### Заключение.

Библиографический список используемой литературы.

#### Приложения.

Объем диссертации 186 страниц. Работа включает 20 рисунков, 27 таблиц, приложения, список литературы состоит из 211 наименований.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Результаты диссертационного исследования представлены в трех группах взаимосвязанных между собой научно практических выводов и предложений, выносимых на защиту.

**Первая группа проблем, рассмотренных в диссертационном исследовании,** связана с уточнением понятия "внутренний контроль" в холдингах нефтегазовой отрасли, исследованием основных особенностей и направлений совершенствования внутреннего контроля результатов хозяйственных операций, определением его сущности, цели и задач.

Экономическая деятельность внутри холдингов нефтегазовой отрасли, подлежащая или подвергаемая внутреннему контролю, связана с отношениями формирования (аккумулирования), распределения и перераспределения материальных, трудовых и финансовых ресурсов между его связанными структурами в соответствии с технологическими особенностями создания готового продукта и задачами объединения бизнес процессов в холдинг. В современной структуре мирового нефтегазового бизнеса доминируют вертикально-интегрированные связанные структуры нефтяных и газовых компаний. Как показало исследование, вертикальная интеграция в нефтегазовой отрасли характеризуется производственным и организационным объединением бизнес процессов, в рамках единой собственности, обеспечивающих поиск, разведку, бурение скважин, добычу нефти и газа, их переработку, а также транспортировку и реализацию. Кроме того данный вид интеграции предусматривает объединение ресурсов и капитала в корпоративное образование с выделением головного холдинга. Такие интеграционные изменения вызывают необходимость уточнения понятия "внутренний контроль", как функции управления корпоративным образованием, его целей, задач, организации и методики осуществления.

Под "внутреннем контролем" предлагается понимать систему непрерывного наблюдения над соблюдением экономических правил, норм, стандартов функционирования бизнес процессов холдинга, осуществляемого для оценки обоснованности, эффективности, результативности используемых ресурсов и принятых управленческих решений, выявления отклонений от требований этих решений и нарушений достоверности, законности и целесообразности операций; обнаружения причин и условий возникновения неблагоприятных отклонений и способов их устранения.

Основной целью внутреннего контроля является подтверждение соблюдения правил, норм, нормативов, стандартов функционирования холдинга в соответствии с задачами системы управления, производственными, технологическими и иными особенностями его функционирования.

Задачами внутреннего контроля являются:

- установление причин отклонений, выявленных в процессе проведения внутреннего контроля и оценка результативности хозяйственных операций и

управленческих действий, осуществляемых связанными структурами внутри холдинга;

- контроль над полнотой и своевременностью операций, связанных с движением ресурсов, результативностью данных операций на конкретную дату или за определенный период, сопровождаемый выявлением причин возможных отклонений.

Организация внутреннего контроля зависит от специфики и модели корпоративного образования и соответственно управления, возможностей информационной базы, методического обеспечения, которое предполагает: интеграцию бухгалтерского и управленческого учета; разработку методики учета дополнительных объектов, подвергающихся внутреннему контролю; идентификацию результатов деятельности конкретного структурного образования в холдинге, классификацию результирующих показателей для внутреннего контроля.

Подход к формированию системы внутреннего контроля, предлагаемый в диссертационном исследовании, отличается тем, что направлен на непрерывность контрольных процессов и определение связей между показателями, формируемыми в бухгалтерском учете и их контроле. Авторское решение этой задачи предполагает применение методов сценария, основанных на элементах системного подхода к определению допустимых параметров отклонений от экономических стандартов, норм и правил и рисков, связанных с недопустимым снижением результативности хозяйственных операций между связанными структурами внутри холдинга. Обратная связь результатов внутреннего контроля проявляется в том, что методы воздействия контроля на объект управления используются не только при принятии решения по данному объекту, но также и для изменения самой системы управления.

Моделирование системы внутреннего контроля состоит в определении субъектов (служб) внутреннего контроля и перегруппировки специфических функций контроля (способов воздействия на объект контроля) между ними. Организация службы внутреннего контроля должна предусматривать организационную структуру, функциональное назначение, должностные инструкции, перечень форм отчетности по внутреннему контролю, а также систему взаимодействия с другими службами и внутри самой службы внутреннего контроля.

В результате исследования выделены причины, вызывающие необходимость совершенствования организации внутреннего контроля в условиях вертикальной и горизонтальной интеграции холдингов нефтегазовой отрасли. К ним относятся:

Первая причина - это часто встречающаяся высокая степень противоречивости интересов отдельных связанных структур, входящих в нефтегазовый холдинг. Вторая причина состоит в том, что так называемая система "единого" информационного поля (бухгалтерский и управленческий учет, контроль, анализ и отчетность) еще далека от своей завершенности. Общие форматы сбора оперативной информации от каждой связанной структуры и ее доведения после обработки "вниз", на другой уровень, недостаточно отработаны.

Целостные системы стандартов управления корпоративными бизнес процессами по основным видам деятельности холдинга, как правило, отсутствуют. Третья причина связана с наличием несовершенной информационной среды холдинга нефтегазовой отрасли и неблагоприятными факторами внешней среды, такими, как взаимное недоверие власти и бизнеса, распространенная практика искусственных банкротств и "недружественных" поглощений.

На предупреждение и устранение вышеперечисленных недостатков в управлении холдингами, как показало исследование, должна быть направлена работа службы внутреннего контроля. В связи с изменением функциональных связей между различными бизнес процессами, осуществляемыми внутри холдингов нефтегазовой отрасли, представленными на рис.1, в диссертационном исследовании выделены основные мероприятия по организации внутреннего контроля результатов хозяйственных операций связанные с:

- определением дополнительных объектов внутреннего контроля, которыми должны выступать внутрихозяйственные расчеты между связанными структурами, представляющими различные бизнес процессы, и финансовые потоки внутри холдинга, которые служат для определения результативности хозяйственных операций;

- определением показателей, характеризующих данные объекты: добавленная стоимость, финансовый поток, внутрихозяйственные расчеты;

- уточнением показателей для оценки результативности финансовых потоков и внутрихозяйственных расчетов (оценка дисконтирования финансового потока, оценка прироста экономической добавленной стоимости);

- созданием системы аналитических счетов в системе бухгалтерского учета для расчета отклонений фактических от плановых показателей добавленной стоимости, финансового потока, внутрихозяйственных расчетов;

- формирование единого массива информации по данным объектам в рамках внутренней отчетности холдинга.

**Вторая группа поднимаемых проблем диссертационной работы** посвящена теоретическому обоснованию необходимости создания информационной модели внутреннего контроля, развития учетного отражения результатов хозяйственных операций, показателей информационной среды по дополнительным объектам внутреннего контроля, характеризующим результаты хозяйственных операций внутри холдинга.

В результате диссертационного исследования предложено использовать в качестве показателей, используемых в целях внутреннего контроля и характеризующих результаты хозяйственных операций внутри холдинга, следующие показатели:

- прирост добавленной стоимости;
- стоимостное выражение притока и оттока активов и обязательств в результате движения финансовых потоков;

- прирост прибыли в результате осуществления внутрихозяйственных операций.

Система показателей для внутреннего контроля должна соответствовать системе объектов бухгалтерского, финансового и управленческого учета по бизнес процессам и отдельным связанным структурам холдинга.

В соответствии с существующими методиками сценарного планирования в холдингах, основанных на стоимости, их главной целью является максимизация добавленной стоимости. Это означает, что философия управления всеми внутренними хозяйственными операциями при проведении их внутреннего контроля и принятии решений, основана на создании и увеличении добавленной стоимости холдинга, а управление строится на принципах управления факторами добавленной стоимости. Созданная нефтегазовым холдингом добавленная стоимость измеряется приростом собственного капитала и сравнением полученного дохода от использования всех ресурсов со стоимостью вложенного (использованного) капитала. При этом доход может измеряться в нескольких интерпретациях: финансовый результат, доходность на одну акцию, увеличение притока активов и оттока обязательств в результате изменения направлений движения финансовых потоков, и т.д. Выбор осуществляется материнской компанией в зависимости от цели корпоративного образования. Как показало исследование, особенностью холдингов нефтегазовой отрасли является то, что они имеют возможность влиять на процесс создания добавленной стоимости с помощью реструктуризации своего бизнеса. Добавленная стоимость от реструктуризации бизнеса складывается из следующих составляющих:

$$EVA_H = EVA_{B1} + EVA_{B2} + \dots + EVA_n + EVA^* + EVA^{**} \quad (1)$$

где:  $EVA_H$  - добавленная стоимость холдинга;  $EVA_{B1}$  - добавленная стоимость бизнес процесса "1" (связанной структуры);  $EVA_{B2}$  - добавленная стоимость бизнес процесса "2";  $EVA_n$  - добавленная стоимость бизнес процесса "n";  $EVA^*$  - добавленная стоимость от связей между бизнес процессами (внутрихозяйственные процессы);  $EVA^{**}$  - добавленная стоимость от финансовых операций, производственной деятельности и оказываемых услуг непосредственно холдингом (синергетический эффект).

Для оценки прироста добавленной стоимости холдинга в соответствии с его сценарным планированием, наблюдением за выполнением экономических стандартов, норм и правил, возможными рисками снижения прироста в качестве основных методов предлагается использовать:

- рыночный метод. Дисконтирование финансового потока (притока и оттока активов и обязательств по основному и прочим видам деятельности как внутри, так и за пределами холдинга).

- затратный метод. Оценку прироста добавленной стоимости каждой связанной стороны за счет снижения расходов по внутрихозяйственным операциям и увеличения доходов от реализации промежуточных результатов деятельности бизнес процесса (готовая продукция, полуфабрикат, побочная услуга).

Выбор метода оценки определяется исходя из принятого типа связанности сторон в холдинге (структурные подразделения - головная компания, дочернее предприятие - материнская компания, отдельное юридическое лицо -

юридическое лицо и т.д.), набора показателей для оценки и потребностей системы управления в необходимости детализации информации для осуществления внутреннего контроля.

Процесс оценки результатов прироста добавленной стоимости осуществляется на этапе анализа финансового потока службой внутреннего контроля холдинга при сопоставлении фактического и ожидаемого состояния. При оценке прогнозируемого потока должна учитываться и степень потенциального риска, присущего данному потоку. Задача внутреннего контроля состоит в определении возможной и необходимой взаимосвязи между направлениями финансовых потоков и приростом добавленной стоимости.

Организация внутреннего контроля над движением финансовых потоков в холдингах нефтегазовой отрасли требует соответствующую организацию бухгалтерского учета. Как показало исследование, функция учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля над движением финансовых потоков должна осуществляться на базе системы аналитического бухгалтерского учета.

**Третья группа поднимаемых проблем диссертационной работы** связана с разработкой информационной модели внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри холдингов нефтегазовой отрасли.

В основе информационной модели заложена процедура синтеза взаимосвязанных элементов, основанных на достижении экономической цели объединения в холдинг: увеличение добавленной стоимости, изменение эффективности и направлений движения финансовых потоков, повышение «прозрачности» и результативности хозяйственных операций между связанными структурами холдинга. Для того чтобы руководство холдинга имело представление о влиянии взаимоотношений между связанными структурами на конкретную структуру, входящую в холдинг, и на холдинг в целом, а также на возможность оценки его добавленной стоимости в отчетах каждой структуры предлагается раскрывать дополнительную учетную информацию в разрезе:

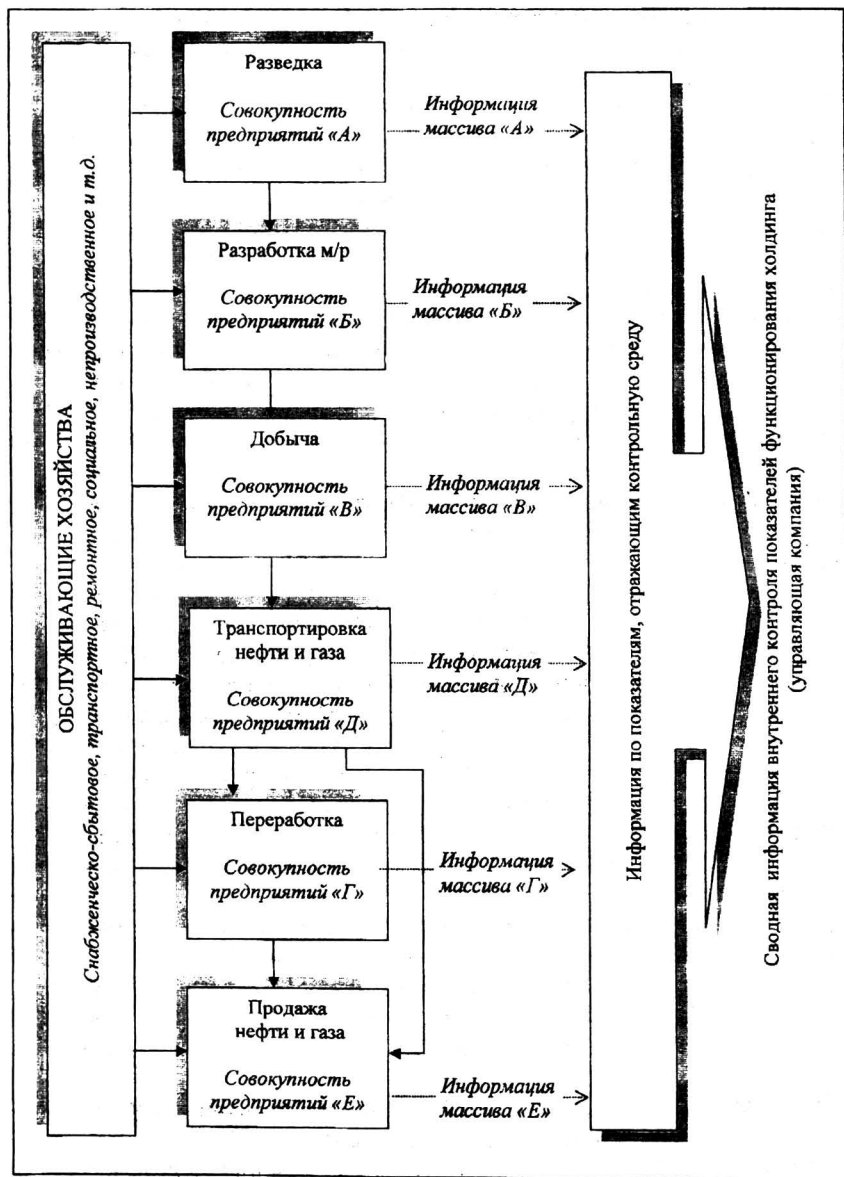
1. Стоимостных показателей объема и вида операций, в суммовом или долевом выражении, вызвавших изменение добавленной стоимости.

2. Суммы или соответствующего долевого выражения статей бухгалтерского баланса, подлежащих, дополнительному изучению с точки зрения увеличения добавленной стоимости, как связанной структуры, так и холдинга в целом.

3. Оценки политики трансфертного ценообразования и влияния внутригрупповых операций на добавленную стоимость холдинга.

Результативность хозяйственных операций внутри холдинга предлагается оценивать и измерять следующими показателями:

- финансовый результат,
- соотношение притока и оттока активов, обязательств, финансовых ресурсов,
- величина добавленной стоимости.



**Рис.1. Формирование сводной информации для целей внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри холдинга**

Из совокупности учетных массивов по вышеперечисленным показателям формируется связанная информационная система, отражающая основной ре-

зультат деятельности связанных структур внутри холдинга и являющаяся основной для обеспечения информационной модели внутреннего контроля.

В диссертационном исследовании разработана система аналитических счетов, необходимая для обеспечения информационной модели внутреннего контроля. В качестве примера, приведем массив "Расходы" на счете 20 "Основное производство" по группе предприятий (разведка), который выглядит следующим образом (таблица 1).

**Таблица 1. Система аналитических счетов для информационного массива показателя "Расходы"**

Счет	Признак аналитического счета							
	20	1 Разведка						
1			2	3	4	1	2	3
Расходы на оплату труда		Материальные затраты	Амортизация ОС	Прочие затраты	Для целей группы (совокупности связанных сторон)	Для целей внутрихозяйственных нужд	Между связанными структурами	
20	и т.д.							
		1	2	3	4	1	2	3
	Расходы на оплату труда	Материальные затраты	Амортизация	Прочие затраты	Для целей группы (совокупности связанных сторон)	Для целей внутрихозяйственных нужд	Между связанными структурами	

В рамках диссертационного исследования предлагается формировать показатели по расходам по трем основным критериям:

- достижение целей объединения в группу связанных сторон (совокупности интересов связанных сторон);
- для обеспечения внутрихозяйственных нужд связанной стороны;
- для обеспечения операций между связанными сторонами.

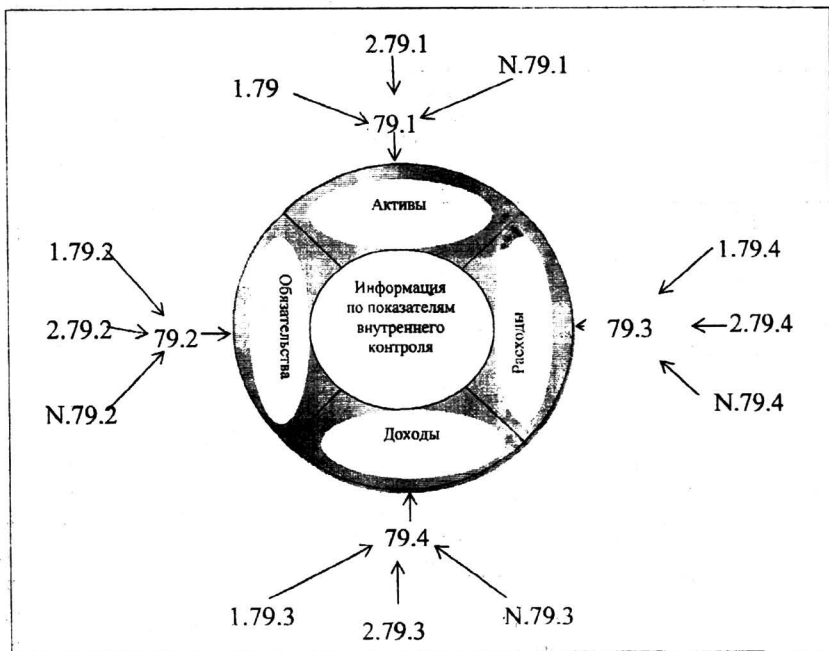
Накопительными записями информация по счетам доходов и расходов передается в головное предприятие с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Для организации информационного обеспечения внутреннего контроля предлагается следующая система аналитических счетов на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (таблица 2).

Из таблицы 2 следует, что на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты» формируется четыре учетных "массива" информации по показателям активов, обязательств, доходов и расходов, подлежащие передаче в головное предприятие, которое осуществляет внутренний контроль и формирует итоговую информацию.

**Таблица 2. Формирование информационного учетного массива по показателям внутрихозяйственных расчетов**

Счет	Признак аналитического счета							
79	1 Внутрихозяйственные расчеты по имуществу							
		1	2	3	4			
		Основные средства	Материальные запасы	Денежные средства	Прочие имущество	1	2	3
					Для целей группы (совокупности связанных сторон)	Для целей внутрихозяйственных нужд	Между связанными структурами	
79	2 Внутрихозяйственные расчеты по обязательствам							
		1	2	3	4			
		Кредиты и займы	Налоговые обязательства	Кредиторская задолженность, возникшая при взаимодействии с другими структурами	Прочие обязательства	1	2	3
					Для целей группы (совокупности связанных сторон)	Для целей внутрихозяйственных нужд	Между связанными структурами	
79	3 Расходы							
		1	2	3	4			
		Расходы основного производства	Общепроизводственные расходы	Расходы вспомогательных производств	и т.д.	1	2	3
					Для целей группы (совокупности связанных сторон)	Для целей внутрихозяйственных нужд	Между связанными структурами	
79	4 Доходы							
		1	2	3	4			
		Доходы от основного вида деятельности			и т.д.	1	2	3
					Для целей группы (совокупности связанных сторон)	Для целей внутрихозяйственных нужд	Между связанными структурами	

В связи с тем, что в состав холдингов нефтегазовой отрасли входит от 10 до 30 структурных единиц, для определения учетных массивов информации предлагается присваивать код каждому структурному подразделению. В головное предприятие информация будет поступать по связанным направлениям, изображенным на рис. 2.



**Рис.2. Направления поступления учетной информации в головное предприятие**

Организация бухгалтерского учета с использованием приведенной аналитики счетов позволит формировать информационную базу для целей внутреннего контроля в разрезе бизнес процессов, видов расходов, источников увеличения добавленной стоимости и результатов внутрихозяйственных операций. Предлагаемая в диссертационной работе аналитическая система счетов по учету показателей на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты» позволит формировать внутреннюю отчетность связанной стороны и холдинга в целом.

Процесс формирования внутренней отчетности для целей осуществления внутреннего контроля изображен на рис.3.

Для проведения внутреннего контроля в каждой связанной структуре, входящей в холдинг, предлагается составление детализированных отчетов по показателям доходов, расходов, финансовых результатов по внутрихозяйственным операциям в разрезе: участков, отделов, цехов, статей, расходов по местам возникновения и видам, дебиторов и кредиторов, источников дохода, формирующим добавленную стоимость бизнес процесса. Информация для составления детализированных отчетов формируется на аналитических сче-

тах второго, третьего порядка синтетического счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».



**Рис. 3. Формирование внутренней отчетности холдинга для осуществления внутреннего контроля**

Для определения эффективности хозяйственных операций, в частности, движения финансовых потоков, уровня финансовой устойчивости холдинга, а также ликвидности баланса необходима оперативная информация о суммах, возможности погашения и сроках дебиторской и кредиторской задолженности. Необходимую информацию можно получить из данных аналитического учета. Отчет, содержащий сводную информацию по данным объектам учета строиться:

- в разрезе дебиторов (кредиторов);
- по срокам погашения (возврата) задолженности.

В результате диссертационного исследования разработаны следующие формы внутренней отчетности по каждой информационной группе (табл.3).

Показатели указанных выше форм отчетов группируются на основании данных аналитического бухгалтерского учета по объектам, позволяющим оценить прирост добавленной стоимости каждого бизнес процесса и холдинга в целом, а также проводить процедуры внутреннего контроля результатов увеличения добавленной стоимости по операциям между связанными структурами, входящих в холдинг.

**Таблица 3. Перечень форм внутренней бухгалтерской отчетности для формирования показателей внутреннего контроля результатов хозяйственных операций внутри холдинга**

№ п/п	Содержание
Отчет 1 (а)	Формирование информации о расходах каждой связанной стороны в разрезе бизнес-процессов. Информация представляется по затратам основного производства (счет 20), вспомогательных производств (счет 23), общехозяйственного назначения (счет 26) и затратам обслуживающих производств и хозяйств (счет 29). В отчетах отражается информация о фактических затратах и их отклонениях от нормативных.
Отчет 2(а)	
Отчет 3 (а)	
Отчет 4(а)	
Отчет 5	Формирование информации о всей совокупности фактических расходов, понесенных связанными сторонами в целом по холдингу и их отклонениях от плановых
Отчет 6	Формирование информации о доходах по основному виду и прочим видам деятельности, а также об общей сумме доходов каждой связанной стороны
Отчет 7	
Отчет 8	
Отчет 9	Формирование информации о доходах по основному виду и прочим видам деятельности, а также об общей сумме доходов холдинга в целом
Отчет 10	
Отчет 11	Формирование информации о полученном финансовом результате (прибыль/убыток) по итогам работы холдинга за отчетный период
Отчет 12	Формирования информации о дебиторской и кредиторской задолженности, числящейся на балансе каждой связанной структуры, входящей в холдинг, и холдинга в целом на конец отчетного периода в разрезе сумм и сроков погашения
Отчет 13	
Отчет 14	
Отчет 15	
Отчет 16	Формирование информации по показателям контрольной среды

Изложенные в диссертационном исследовании положения явились исходной базой для оценки результативности хозяйственных операций предприятия, входящего в группу ОАО "Газпром".

### **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

#### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. Помазунова К.Б. Организация учета, обеспечивающая функционирование холдинга // Ученые записки Российской академии предпринимательства. Сборник научных статей и публикаций по актуальным проблемам экономики. Роль и место цивилизованного предпринимательства в экономике России, 2010. - Вып. XXVI.- 0,5п.л.

2. Помазунова К.Б. Формирование системы оценочных показателей для осуществления внутреннего контроля целесообразности и эффективности экономических операций промышленного холдинга. // Путеводитель предпринимателя. Научно-практическое издание. 2010. - Вып.8. - 0,5п.л.

#### **Статьи и тезисы докладов других изданиях:**

3. Помазунова К.Б. Экспертная оценка результатов финансово-хозяйственной деятельности организации. / Экономика. Инвестиции. Инновации: Межвузовский сборник научных трудов. - Ханты-Мансийск, 2007. - 0,4 п.л.

4. Помазунова К.Б. Методы экспертных оценок. / Экономика. Инвестиции. Инновации: межвузовский сб. науч. тр. - Сургут, 2007. - 0,3п.л.

5. Помазунова К.Б. Информационно-бухгалтерское обеспечение системы операций внутри холдинга. / Развитие экономической систем: экономика, бухгалтерский учет, финансы: сб. науч. тр. Вып. 3. - Сургут, 2008. - 0,4 п.л.

6. Помазунова К.Б. Зарубежные и национальные особенности формирования объектов учета и показателей отчетности холдингов. / Современные проблемы экономики: межвузовский сб. науч. тр. Выпуск 2. - Сургут, 2009. - 0,5 п.л.

7. Помазунова К.Б. Современные подходы к формированию системы сбалансированных показателей. / Современные проблемы экономики: межвузовский сб. науч. тр. Выпуск 2. - Сургут, 2009. - 0,4 п.л.

8. Помазунова К.Б. Теоретические подходы к организации бухгалтерского учета расчетов в корпоративных экономической структурах. / Туризм как фактор регионального развития: Материалы I Международной научно-практической конференции. - Нижневартовск, 2009. - 0,6 п.л.

9. Помазунова К.Б. Основные положения концепции холдингов нефтегазовой отрасли. / Современные проблемы экономики: межвузовский сб. науч. тр. Выпуск 2. - Сургут, 2009, - 0,4 п.л.

10. Помазунова К.Б. Современный взгляд на совершенствование экономического механизма управления в холдингах. / Современные проблемы экономики: межвузовский сб. науч. тр. Выпуск 4. - Сургут, 2010. - 0,5 п.л.

11. Помазунова К.Б. Современные предпосылки реструктуризации предприятий и совершенствование методики учета и отчетности/ Вестник академии: Московская академия предпринимательства при правительстве Москвы. - Москва. 2010. - 0,5 п.л.

12. Помазунова К.Б. Развитие методики и инструментария внутреннего контроля в современной системе управления предприятием. // Теория и практика сервиса: Научно-практический журнал С.-Петербургского гос. университета сервиса и экономики. - №4. - 2010. - 0,5 п.л.

13. Помазунова К.Б. Организация внутреннего контроля социальной сфе-