

# **ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ АНАЛИТИЧЕСКОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЯХ В НЕФТЯНЫХ ХОЛДИНГАХ**

Борзова А.С.

*Сургутский государственный университет ХМАО*

В работе раскрываются особенности связанных внутрихозяйственных операций, формирования информационных групп показателей, отражающих расходы, активы, обязательства в рамках единого готового продукта и каждого предприятия, входящего в холдинг.

In this work we describe the peculiarities of interconnected internal operations and making the lists of the informing indices, which convey expenditure, consumption and obligations accordingly the joint finished product and each enterprise of the holding.

Становление и развитие холдинговых структур в экономике России приводят к необходимости разработки системы управления. Цель управления заключается в повышении эффективности финансово-хозяйственной деятельности, а также в более эффективном использовании капитала в группе взаимосвязанных организаций холдинга. Сложность в построении холдинговых структур состоит в большом многообразии типологических признаков, позволяющих дифференцировать или объединять группы организаций в зависимости от тех или иных характеристик. При этом необходимо отметить, что любая классификация этих структур является условной.

Холдинговые комплексы организаций по добыче, транспортировке, переработке нефти и газа являются основой энергоснабжения России. Он обеспечивает более 2/3 общего потребления топливно-энергетических ресурсов и 4/5 их производства.

Современные научные исследования посвящены, в основном, изучению экономических аспектов деятельности нефтяных холдингов, консолидации отчетности. Особое внимание в научных работах уделяется методологии учета расходов, доходов, прибыли нефтяных холдингов. Однако, учет как одна из важнейших функций управления холдингом, в целом, под которым мы понимаем группу взаимосвязанных организаций отрасли, практически перестал выполнять

свою главную информационную роль. Информация, которая в настоящее время включается в отчетность по внутренним операциям "группы" не может полностью удовлетворить потребность разных групп пользователей. Необходима качественно новая финансовая информация о внутривладельческих операциях внутри "группы" организаций, на основе которой можно было бы не только принимать решения по управлению этими предприятиями, но и использовать ее для анализа сложившейся ситуации в отраслевом комплексе.

При построении системы аналитических счетов для учета внутривладельческих операций в нефтяном холдинге мы исходили из следующих основных принципов:

1. Каждое связанное предприятие выступает как часть единого целого, осуществляя свою деятельность в рамках единой экономической политики объединения и как самостоятельное предприятие, работающее на принципах хозяйственного расчета.

В связи с этим возникают две основные информационные группы показателей: "Расходы" в рамках единого готового продукта (добыча и переработка нефти) и соотношение доходов и расходов – как основного внутреннего хозрасчетного показателя каждого предприятия, входящего в «группу».

2. Имущество (активы) связанных структур (предприятий) может быть приобретено, как для внутреннего использования (хозрасчетная деятельность), так и выделено головным предприятием, т.е. приобретенное для целей компании и за счет средств объединенной группы.

3. Обязательства связанных структур (объединенных предприятий холдинга) также могут быть выделены в две группы, аналогично предыдущему пункту, т.е. возникшие в результате деятельности хозрасчетной, так и в результате выполнения объединенной цели компании.

4. Между структурными подразделениями в «группе» возникают "внутренние" хозяйственные связи в результате реализации внутренних товаров, работ, услуг.

5. В результате деятельности связанных предприятий происходит объединение интересов. Сущность объединения интересов, по-нашему мнению,

состоит в том, что не происходит покупки предприятий, и сохраняется взаимное разделение рисков и выгод, существовавшее до объединения компаний. Метод объединения интересов признает этот факт путем учета объединенных компаний как продолжающих свою деятельность в качестве отдельных организаций, несмотря на то, что теперь они находятся в совместном владении и управлении. Соответственно, при агрегировании отдельных форм финансовой отчетности производится лишь незначительные изменения.

Поскольку объединение интересов ведет к возникновению одной объединенной организации, она утверждает единую учетную политику. Таким образом, объединенная компания признает активы, обязательства и собственный капитал объединяющихся компаний по их текущей балансовой стоимости, которая корректируется только в результате согласования учетной политики объединяющихся компаний и применения этой политики ко всем временным периодам. Признание новой положительной или отрицательной деловой репутации не происходит. Точно также любое воздействие всех операций между объединяющимися компаниями, осуществленных либо до, либо после объединения интересов элиминируется при составлении финансовой отчетности объединенной компании.

6. Нефтяные холдинги представляют финансовую отчетность как по российским, так и по международным стандартам. В связи с этим предприятия, входящие в группу являются связанными сторонами. В соответствии с МСФО №24 связанными сторонами считаются стороны, если одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений.

Во многих странах законы требуют раскрытия в финансовой отчетности информации об определенных категориях связанных сторон. В частности, особое внимание уделяется операциям с директорами компании, в особенности их вознаграждениям и получаемым ими ссудам, ввиду их доверительных взаимоотношений с компанией, а также раскрытию информации о крупных внутрифирменных операциях и инвестициях и сальдо взаиморасчетов с группой, и ассоциированными компаниями, и с директорами. МСФО 27 "Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании" и МСФО 28

"Учет инвестиций в ассоциированные компании" требуют раскрытия списка крупных дочерних и ассоциированных компаний. МСФО 8 "Чистая прибыль или убытки за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике" требует раскрытия информации о результатах чрезвычайных обстоятельств и статьях доходов и расходов в рамках прибыли и убытков от обычной деятельности, размер, характер и объем которых таковы, что раскрытие информации о них уместны для объяснения результатов деятельности компании за период.

Взаимоотношения между связанными сторонами - обычное явление в бизнесе. Например, компании часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние компании или ассоциированные компании и приобретают доли участия в других компаниях (в целях осуществления инвестиции или по коммерческим причинам) в пропорциях достаточных для того, чтобы инвестирующая компания могла контролировать или оказывать значительное влияние на финансовые и оперативные решения компании, получающие инвестиции.

Взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на финансовое положение и результаты деятельности отчитывающейся компании. Связанные стороны могут вступать в сделки, в которые они не вступили бы в случае отсутствия между ними подобных взаимоотношений. В тоже время, операции между зависимыми сторонами не могут осуществляться в таких же объемах, как между компаниями, не связанными отношениями зависимости.

На результаты оперативной деятельности и финансовое положение компании могут, по-нашему мнению, влиять взаимоотношения связанных сторон, даже если операции со связанными сторонами не производятся. Самого факта наличия этих взаимоотношений может быть достаточно для того, чтобы повлиять на операции отчитывающейся компании с другими сторонами. Например, дочерняя компания может прервать отношения с торговым партнером после приобретения материнской компанией другой дочерней фирмы, работающей в той же отрасли, что и бывший партнер. И наоборот, одна сторона может воздержаться от действий из-за значительного влияния другой стороны –

например, дочерняя компания может получить инструкции от своей материнской компании не проводить исследования и разработки.

Бухгалтерское признание передачи ресурсов обычно основывается на цене, согласованной между сторонами. Между сторонами, которые не являются связанными, цена равняется цене, устанавливаемой на общих основаниях. Связанные стороны могут проявлять некоторую степень гибкости в процессе определения цены, что не свойственно для операций между сторонами, которые не являются связанными.

Для определения цены по операциям между связанными сторонами существует разнообразие методов. Один из способов определения цены для операции между связанными сторонами заключается в применении метода сопоставимой неконтролируемой цены, который устанавливает цену относительно сопоставимых товаров, проданных на экономически сопоставимом рынке покупателю, не связанному с продавцом. Этот метод часто используется, когда товары или услуги предоставляются для операции, проводимой между связанными сторонами, а условия ее осуществления аналогичны условиям, сопровождающим нормальные торговые операции. Он также часто используется для определения стоимости финансирования.

В случае, когда перед продажей связанной стороне осуществляется передача товаров между связанными сторонами часто используется метод цены перепродажи. Этот метод используется для получения цены на товары при передаче их перепродавцу, причем уменьшается цена перепродажи на величину наценки, представляющей собой сумму, за счет которой перепродавец хотел бы покрыть свои издержки и получить соответствующую прибыль. Существует проблема субъективного суждения при определении удовлетворительной компенсации, предназначенной перепродавцу за его вклад в процесс. Этот метод также используется для передачи других ресурсов, таких как права и услуги.

Другой способ состоит в использовании метода "затраты плюс", который предусматривает прибавление соответствующей надбавки к цене поставщика. При этом могут возникать трудности, как для определения элементов самой себестоимости, так и надбавки. Среди показателей, которые могли бы помочь при

определении цены внутрифирменной передачи, можно назвать сопоставимую прибыль с оборота или на использованный капитал в аналогичных отраслях.

Иногда цены по операциям между связанными сторонами не определяются ни по одному из названных выше. Иногда цена просто не назначается – как, например, в случае с предоставлением бесплатных услуг по управлению кредитом.

Для того чтобы пользователь финансовой отчетности смог составить мнение о влиянии взаимоотношений между связанными сторонами на отчитывающуюся компанию, следует, по-нашему мнению, раскрыть информацию о взаимоотношениях между связанными сторонами в финансовой отчетности данных предприятий, кроме этого, отчитывающаяся (головная) компания должна раскрывать информацию о характере взаимоотношений между связанными сторонами, также как и о типах операций и их составляющих элементах, необходимых для понимания финансовой отчетности в целом нефтяного холдинга.

7. В целях наиболее эффективной оценки рисков и прибыли группы взаимосвязанных предприятий, необходимо формирование информации по сегментам, т.е. информации относительно различных типов товаров, работ, услуг, производимых компаний и в различных географических районах, в которых она работает.

Многие компании производят группы товаров или услуг, или работают в географических районах с разными нормами рентабельности, возможностями развития, перспективами на будущее и рисками. Информация о разных типах товаров и услуг компании и ее операциями в разных географических районах – часто называемая сегментной информацией – имеет значение для оценки рисков и прибыли диверсифицированной международной компании, но может быть неопределима из совокупных данных. Таким образом, сегментная информация широко рассматривается как необходимая для удовлетворения потребностей пользователей финансовых отчетов.

Для определения информационных групп и построения аналитической системы счетов применяется синтетический счет 79 "Внутрихозяйственные

расчеты". Предлагаются изменения в учетной политике нефтяной компании. В частности:

1. Реализация сторонним организациям основных видов продукции (нефти, газа), а также всех прочих видов продукции (работ, услуг), активов проводится и учитывается в аппарате управления нефтяного холдинга от имени головного предприятия;

2. Себестоимость валовой и товарной нефти и газа, добытых нефтяным холдингом, определяется в аппарате управления, распределяется по видам произведенной продукции;

3. Финансовые результаты деятельности нефтяного холдинга формируются также в централизованном порядке:

- от реализации продукции (работ, услуг);
- от реализации прочих активов сторонним организациям;
- от внереализационных операций;

4. Использование одними структурными подразделениями работ, услуг, материально-производственных запасов других структурных подразделений внутри нефтяного холдинга, при осуществлении всех видов деятельности, рассматривается в качестве внутрипроизводственного оборота. Передача материально-производственных запасов производится по средней себестоимости, в определенных случаях с применением внутренних планово-расчетных цен (тарифов), передача выполненных работ, услуг производится посредством планово-расчетных цен и отклонений;

5. Расчеты между структурными подразделениями по внутрипроизводственному обороту осуществляется через расчетных центр используя счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты";

6. Внутрипроизводственные обороты между структурными подразделениями основного вида деятельности, строительными подразделениями, подразделениями непромышленной сферы деятельности, как имеющими, так и не имеющими расчетные счета при составлении самостоятельного баланса нефтяного холдинга не отражаются;

7. Система счетов бухгалтерского учета нефтяного холдинга является единой для всех структурных подразделений.

Данная система учета позволит более детально анализировать информацию о полученных доходах, расходах, движении активов внутри холдинга, а также определить влияние результатов внутрихозяйственных операций на общий финансовый результат нефтяного холдинга.

### **Литература**

1. Бабарыкин С.В. Возникновение развития теории учета затрат в США и Великобритании. // Журнал бухгалтерский учет.-М., 1997.-№3.
2. Безруких В.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности. // Бухгалтерский учет.-М., 2001.-№5.
3. 3. Введение в корпоративную стратегию. Учебно-методические материалы. АССА.-М: Аскери, 1993.