

Шумилин Петр Евгеньевич
Shumilin Peter Yevgenyevich
Ростовский Государственный Строительный Университет
Кафедра Бухгалтерского учета и аудита
Rostov State University of Civil Engineering
The department of accounting and audit
Старший преподаватель/Senior lecturer (assistant professor)
08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика
E-Mail: petr_shumilin_ml@mail.ru

Особенности аудиторской модели контроля реорганизационных процедур

The specifics of auditing model of control of reorganization procedures

Аннотация: Аудиторская модель контроля реорганизационных процедур сформирована на базе использования пяти агрегатов: бухгалтерские принципы, обеспечение должных проверок, использование соответствующих методов, функционирование системы производных балансовых отчетов и организации контроля собственности на основе показателей чистых активов и чистых пассивов. Аудиторская модель обеспечивает контроль и эффективное управление собственностью, платежеспособностью, резервной системой предприятий в ходе проведения реорганизационных процедур.

The Abstract: The auditing model of control of reorganization procedures formed on the basis of usage of 5 elements: principles of accounting, conducting the appropriate audit, using appropriate methods, functioning the system of derivatives of financial statements and conducting property audit on the basis of performance of net assets and net liabilities. The auditing model provides control and effective property management, solvency management and reserve system of enterprises in the course of conducting reorganization procedures.

Ключевые слова: Аудиторская модель контроля реорганизации, учетно-аудиторское обеспечение.

Keywords: The auditing model of control of reorganization, auditing and accounting provision.

Реорганизационные процедуры в мировой экономике признаются самостоятельным видом деятельности [3, с. 71], и их годовой объем, по разным экспертным оценкам, составляет от 2,5 до 3,5 трлн. долларов, и это при том положении, что аудиторы и финансовые аналитики отслеживают сделки стоимостью капитала 5,0 млн. долларов и больше.

Аудиторская модель контроля реорганизационных процедур, включающая основные реорганизационные процедуры (консолидация, разделение, преобразование, ликвидация), характеризуемые пятью агрегатами:

- бухгалтерскими принципами;
- должными и обоснованными проверками;
- методами аудита;
- используемой системой производных балансовых отчетов;

- контролем собственности.

Первый агрегат модели сформирован используемыми в реорганизационных процедурах бухгалтерскими принципами:

- надлежащей организацией учета;
- капитализацией затрат;
- осторожностью;
- импаритетом;
- самостоятельной способностью отдельных активов к реализации.

Принцип надлежащей организации бухгалтерского учета означает, что комплекс мероприятий по законодательному регулированию финансового учета (документирование, использование принципов агрегирования чистых активов, бухгалтерских принципов и принципов отражения в отчетности) обеспечивает сохранение капитала организации до и после реорганизации.

В соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета расходы могут быть капитализованы, если они принесут доходы в следующем отчетном периоде, в противном случае они должны быть прямо списаны в затраты на производство. Капитализация может быть активной (дебиторская задолженность, основные средства, расходы будущих периодов и др.) и пассивной (кредиторская задолженность, доходы будущих периодов и др.).

Генерирование активной капитализации приводит к увеличению собственности в виде увеличения чистых активов и чистых пассивов, а генерирование пассивной капитализации приводит к противоположному процессу.

Капитализация – это запись на счетах активов объектов и деятельности, получение прибыли от которых ожидается в течение периода, превышающего год. Эти затраты затем подвергаются переоценке с учетом износа или амортизируются в течение срока службы актива. Принцип капитализации затрат, на наш взгляд, в российском бухгалтерском и налоговом учете используется в максимально возможной степени.

Следует иметь в виду, что в то время как ценность активов колеблется (иначе говоря, их балансовая стоимость не отражает реальной ценности), ценность пассивов обычно не колеблется в такой же мере. Поэтому собственный капитал важен по двум причинам. Во-первых, чем больше его размер, тем прилежнее будут трудиться владельцы, чтобы сохранить капитал и рассчитаться по долгам компании. Во-вторых, собственный капитал представляет собой амортизатор, или так называемую «подушку», между балансовой стоимостью активов и долговыми обязательствами. И здесь очень важно определить стоимость капитала с учетом рыночной стоимости, а часто - и справедливой стоимости активов и обязательств.

В соответствии с принципом осторожности предприятие всегда должно иметь резерв в чистых активах за счет предусмотрительного определения величины распределяемой прибыли и создания соответствующих резервов (уставный резерв, по обесценению прибыли и др.).

Так, например, во Франции в 70-е годы, когда мода на синтетические ткани стала исчезать, французское правительство разрешило предприятиям отрасли создавать резервы за счет прибыли до уплаты налогов в размере до 400% от стоимости уставного капитала. В результате отрасль и рабочие места были сохранены.

Принцип импаритета¹ базируется на учете и оценке имущества и обязательств с учетом возможных рисков и потерь и сводится к преимущественному отражению убытков (по мере возможности возникновения), чем прибыли (по мере оплаты).

Принцип самостоятельной способности к реализации в отношении собственности означает наличие двух признаков объекта активов:

- идентификации в учете, т.е. обособленного отражения в аналитическом учете;
- экономической возможности к самостоятельной реализации, то есть наличия обоснованной рыночной цены.

Второй агрегат аудиторской модели контроля аудиторских процедур представлен соответствующими процедурами должной проверки. В сфере реформирования собственности аудиторские процедуры должны быть направлены на подтверждение реальности балансовой и рыночной стоимости собственности и в конечном итоге установление целесообразности или нецелесообразности проведения реорганизационных процессов.

В таком аспекте внешний и внутренний аудит бизнеса может обеспечить представление следующих услуг и консультаций:

- аудит активов, обязательств, чистых активов в балансовой стоимости;
- составление обзоров для возможных инвесторов;
- диагностический анализ возможных инвестиций;
- составление и анализ стратегического производного балансового отчета с инвестиционной направленностью;
- аудит платежеспособности предприятия и составление иммунизационного производного балансового отчета;
- аудит и анализ резервной системы предприятия и составление хеджированного производного балансового отчета;
- аудит рыночной стоимости реформируемого предприятия на основе органических, актуарных и синергетических производных балансовых отчетов;
- организация и проведение контроля на базе использования нулевых балансов.

Процедура должной проверки («дью дилидженс») играет важную роль в процессах реорганизации бизнеса. Отсутствие должной проверки является ведущей причиной плохих финансовых результатов в период после слияния компаний и основной причиной судебных исков против должностных лиц и директоров. Половина слияний уменьшает богатство акционеров и что ведущей причиной этого является неадекватная процедура «дью дилидженс» и неиспользование системы производных балансовых отчетов для прогнозирования, стратегического учета, определения и контроля синергизма.

Третий агрегат аудиторской модели реорганизационных процедур представлен соответствующими методами аудита:

- системой показателей;
- использованием разных моделей;

¹ Импаритет (лат. im – не + paritas – равенство) – неравенство, неодинаковое положение, непаритетное отношение. В контексте нашего исследования первоочередное отражение убытков по сравнению с прибылью.

- системой производных балансовых отчетов.

Наиболее распространенные системы оценки деятельности реорганизуемых предприятий основаны на коэффициентах. Коэффициенты деловой активности (ликвидности, прибыльности и пр.) – финансовые коэффициенты, измеряющие достигнутые фирмой внутренние результаты по различным направлениям ее хозяйственной деятельности.

Указанные коэффициенты различны в разных странах и в целом приспособлены к системе управления экономикой:

- в США они ориентированы на акционерный капитал и отражают в основном интересы акционеров;
- во Франции система коэффициентов резко отличается от американской, так как ориентирована на использование индикативного метода управления экономикой;
- в ряде стран они ориентированы на банковские (кредитные) принципы управления экономикой (Германия, Япония), что приводит к использованию показателей иммунизации притоков и оттоков денежных ресурсов по срокам, размерам, процентным ставкам и рискам неплатежей.

Отсутствие системы показателей, которые позволили бы оценить успешность прохождения сделки и степень достижения поставленных целей, является еще одной проблемой, отмеченной аналитиками. Успех прохождения сделки отслеживается с помощью совокупных показателей, характеризующих финансовые результаты объединенной компании, чего явно недостаточно для определения узких мест и своевременного внесения коррективов, и это требует, в принципе, использования системы производных балансовых отчетов. Близко к указанным системам ранжируется трендовый анализ, так как он ориентирован на национальную систему коэффициентов, и на его основе устанавливаются тенденции развития. Трендовый анализ представляет собой методику, которая сравнивает остатки на счетах или результаты деятельности за равные промежутки времени, например, ежедневное или ежемесячное изменение стоимости чистых активов в финансовых компаниях.

В отличие от абсолютных цифр, процентный и трендовый анализ позволяет выявить труднообнаруживаемые аномалии в балансе и отчете о прибылях и убытках.

Вторым методом аудита реорганизационных процедур является использование различных моделей: модель роста Гордона, двухфазная модель, трехфазная модель, каноническая модель процесса анализа состояния бизнеса (В.В. Панкова) и др. В принципе, эти модели также основаны на системе показателей. Так, например, в соответствии с канонической моделью состояния бизнеса анализ рекомендовано проводить с использованием 5 групп (кластеров), включающих 26 показателей, рассчитанных в основном в виде коэффициентов. Из общего количества показателей 35% характеризуют различные виды задолженности. Примечательно, что для расчета показателей, характеризующих финансовое состояние организации, информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности, является избыточной. Для осуществления анализа в условиях антикризисного управления данной информации недостаточно, так как в ней не отражены экономические параметры организации-банкрота, а самое главное, не предусматривается выход на итоговые агрегированные и дезагрегированные показатели: рыночная стоимость чистых активов, справедливая стоимость чистых пассивов, стратегическая стоимость чистых активов и чистых пассивов и т.д.

Третья группа аудиторских методов представлена системой производных балансовых отчетов, построенных на принципе гипотетической реализации активов и гипотетического удовлетворения обязательств в целях получения и использования в управлении и регулирова-

нии экономических процессов дезагрегированного показателя собственности чистых пассивов.

Четвертый агрегат аудиторской модели контроля реорганизационных процедур представлен системой производных балансовых отчетов, используемых в процессах реорганизации для самых разнообразных контрольных, управленческих и регулирующих целей (нулевых, органических, актуарных, синергетических, иммунизационных, хеджированных, стратегических и других) [1, с.74].

Все производные бухгалтерские балансы делятся на 2 группы:

- специализированные балансовые отчеты, отражающие самые разнообразные показатели, обеспечивающие контроль и управление собственностью (синергетические, органические), платежеспособностью (иммунизационные), резервной системой предприятия (хеджированные), управление воздействием внешних факторов (стратегические), управление трансформационными процессами изменения собственности (реорганизационные) и др.;
- нулевые и ликвидационные производные балансовые отчеты, предусматривающие реальную или гипотетическую реализацию активов и удовлетворение обязательств в соответствующих ценах и получение дезагрегированного показателя собственности, называемого чистыми пассивами.

Нулевой производный балансовый отчет представляет собой системный учетно-аудиторский механизм управления собственностью, платежеспособностью, резервной системой, денежными потоками на основе использования системы корректировок, постановки на учет комплекса агрегатов и использовании гипотетического процесса реализации активов и удовлетворения обязательств.

Управление осуществляется на базе получения соответствующих чистых активов (иммунизационных, хеджированных, актуарных и др.), чистых пассивов и их анализа. Немецкий профессор Ханс Хирш указывал, что в Германии тысячи аудиторов ездят от предприятия к предприятию, проверяя бухгалтерские книги и состояние финансовых дел в целом. С их помощью составляются так называемые «нулевые балансы». Не ознакомившись с таким документом, ни один уважающий себя инвестор не будет вкладывать капитал в предприятие [2, с. 21].

Во Франции функции нулевого баланса выполняет финансовый баланс, т.е. откорректированный бухгалтерский баланс на ряд факторов (изменение законодательства, корректировка оценки, перегруппировка статей и др.). И тем не менее, полученный финансовый баланс остается в значительной степени зависимым от бухгалтерского учета. Для выполнения своих функций финансовый аналитик должен также пользоваться расчетным и аналитическим балансами: кратко- и долгосрочными расчетными (предварительными) балансами по плану и бюджету, аналитическими балансами по отраслям деятельности (секторам) или географическим зонам (которые также, в свою очередь, могут быть расчетными и ретроспективными) [48, с. 100], т.е. речь идет о прогнозных (виртуальных) и фрактальных (по сегментам деятельности) производных балансовых отчетах.

Впервые систему производных балансовых отчетов во Франции начал разрабатывать профессор Ж. Ришар, предложивший систему финансовых и актуарных балансов. С его точки зрения, актуарный баланс предназначен для определения и сравнения дисконтированной стоимости какого-либо предприятия в различные моменты времени. Дисконтированная стоимость предприятия в определенный момент равна сумме дисконтированных чистых денежных потоков, которые могут быть получены в будущем от вложения капитала. При этом чистые денежные потоки определяются как разность между денежными поступлениями, в основном денежной выручкой от продажи, и денежными выплатами, связанными с этими продажами

(покупка сырья, оплата услуг, рабочей силы и т.д.). Ставкой дисконтирования выступает процент нормальной рентабельности для данного периода и данного типа предприятия.

Следует учитывать 4 фактора использования нулевых и дифференциальных балансовых отчетов в управлении:

- необходимость управления денежными потоками, активами и пассивами в их рыночной или текущей оценке;
- широкое распространение показателей «отрицательного капитала» и «отрицательного гудвилла»;
- прогнозирование денежных потоков и состояния расчетов на любую дату;
- оценка финансовой информации с качественных позиций.

Эти факторы можно продолжить:

- проведение аудита реорганизационных процедур;
- организация внешнего и внутреннего аудита трансформации собственности;
- аудиторские процедуры проверки платежеспособности;
- аудиторские процедуры проверки резервной системы предприятия.

Техника составления нулевых бухгалтерских проводок зависит от решаемых задач и используемых специфических производных балансовых отчетов (органических, иммунизационных, хеджированных, стратегических и др.) и организуется одним из следующих вариантов:

- с использованием счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- на основе счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- с использованием нулевого счета;
- на базе использования счета 80 «Уставный капитал»;
- с использованием счета 90 «Продажи»;
- без использования счетов 75, 76, 80, 90;
- по смешанному варианту, т.е. специализированный балансовый отчет (стратегический, иммунизационный, хеджированный и др.) составляется без использования счетов 90, 76, 80, а специализированный нулевой – с использованием одного из этих счетов.

Нулевые бухгалтерские проводки обеспечивают процесс системного отражения гипотетической реализации активов и гипотетического удовлетворения обязательств и производятся по следующему алгоритму:

1-я итерация – гипотетическая реализация активов в соответствии со степенью их ликвидности, начиная с наиболее ликвидных;

2-я итерация – гипотетическое удовлетворение обязательств в соответствии со степенью их требовательности, начиная с краткосрочных и заканчивая долгосрочными;

3-я итерация – в процессе погашения обязательств при недостатке денежных ресурсов удовлетворение обязательств производится последовательно за счет использования:

- нераспределенной прибыли;
- резервного капитала;

- добавочного капитала;
- уставного капитала;

4-я итерация – в результате гипотетических процессов в активе остается однородная денежная масса (или убыток), а в пассиве – чистые пассивы (дезагрегированный показатель собственности) или отрицательный капитал;

5-я итерация – стоимость чистых пассивов сравнивается с балансовыми чистыми активами и делается вывод об общем изменении собственности;

6-я итерация – чистые пассивы сравниваются со специализированными чистыми активами и делается вывод о причинах изменения собственности;

7-я итерация – используя полученные данные, принимаются оперативные тактические и стратегические решения по управлению организацией.

Техника составления производных балансовых отчетов зависит от используемой информационной базы:

- бухгалтерский отчетный баланс;
- специфические бухгалтерские балансы (дифференциальный, отдельный, выделенный, перспективный, прогнозный и т.д.);
- главная книга;
- бухгалтерский баланс, главная книга и данные аналитического учета;
- бухгалтерский баланс и экспертные оценки соответствующих организаций;
- бухгалтерский баланс и данные внутреннего аудита;
- бухгалтерский баланс и данные внешнего аудита;
- данные бюджетирования, в том числе прогнозного баланса;
- отдельные прогнозные проекты;
- многовариантные прогнозные и виртуальные проекты.

В целом система производных балансовых отчетов позволяет решать следующие аудиторские задачи в процессе проведения реорганизационных процедур (консолидационных, разделительных, преобразовательных, ликвидационных):

- контроль и управление собственностью в ценах замещения и рыночных (организационные);
- контроль и управление синергетическим эффектом (синергетические);
- контроль и управление платежеспособностью (иммунизационные);
- контроль и управление резервной системой (хеджированные);
- контроль и управление воздействием внешних факторов (стратегические);
- контроль и управление реорганизационными процессами (реорганизационные);
- контроль за наличием и движением собственности в балансовой оценке (нулевые, фрактальные).

Пятый агрегат аудиторской модели функционально направлен на обеспечение контроля собственности как основного и определяющего показателя реорганизации. Контроль производится на базе использования двух показателей:

- чистых активов – агрегированного показателя собственности в балансовой, рыночной, справедливой и ликвидационной оценке;

- чистых пассивов – дезагрегированного показателя собственности в рыночной, справедливой и прогнозной оценке.

Аудиторская модель контроля реорганизационных процедур (консолидация, разделение, преобразование и ликвидация) сформирована на базе использования пяти агрегатов: бухгалтерские принципы (надлежащая организация учета, капитализация, осторожность, импари-тет, самостоятельная способность к реализации), обеспечение должных проверок, использование соответствующих методов аудита (системы показателей, разные модели, производные балансовые отчеты), функционирование системы производных балансовых отчетов (органические, синергетические, иммунизационные, хеджированные, стратегические, реорганизационные, нулевые) и организации контроля собственности на основе показателей чистых активов и чистых пассивов. Вышеприведенная аудиторская модель обеспечивает контроль и эффективное управление собственностью, платежеспособностью, резервной системой предприятий в ходе проведения реорганизационных процедур.

ЛИТЕРАТУРА

1. Кузнецова Е.В. Система планов счетов и бухгалтерское управление экономическими процессами: монография / Е.В. Кузнецова. – Ростов н/Д: Изд-во ЮФО, 2010. – 352с.
2. Ткач, В.И., Кубасова, Т.О., Шумилин, Е.П. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия.- М.: ПРИОР, 2000, 128 с.
3. Шумилина В.Е. Интернациональная модель финансового учета: особенности применения в России: Монография / Ростовский государственный экономический университет «РИНХ». – Ростов н/Д, 2007 – 162с.