

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657.421

Е.А. АСТРАХАНЦЕВА,
старший преподаватель

*Казанский филиал НОУ ВПО «Московская академия предпринимательства
при Правительстве Москвы»*

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ПРОЦЕДУРЕ ФИНАНСОВОГО ОЗДОРОВЛЕНИЯ

Рассматриваются вопросы актуальности учетно-аналитического обеспечения основных средств. Приводятся показатели, отражающие эффективность использования основных средств в процессе восстановления платежеспособности предприятия. Обозначена актуальность инвентаризации имущества в процедуре финансового оздоровления.

Основная масса предприятий, за редким исключением, имеет на своем балансе основные средства. Переоценить их значение в производственно-хозяйственной деятельности достаточно сложно. В своей совокупности они образуют производственно-техническую базу и определяют производственную цель организации, в связи с чем занимают особое место в системе учета и анализа хозяйственной деятельности.

Жесткие рыночные отношения поставили хозяйствующие субъекты в условия проведения сбалансированной политики по укреплению платежеспособности и финансовой устойчивости.

Объекты основных средств составляют основу любого производства, в процессе которого создается продукция, оказываются услуги и выполняются работы. От их количества, стоимости, качественного состояния и эффективности использования во многом зависят конечные результаты деятельности хозяйствующего субъекта. Состояние производственного потенциала – важнейший фактор эффективности основной деятельности хозяйствующих субъектов, а следовательно, и финансовой устойчивости.

Основные средства являются фактором стабильной экономики, когда периодически обновляются на основе комплексного внедрения новой прогрессивной технологии и техники.

Целью анализа основных средств на предприятии является определение путей повышения их использования, и в числе задач выделяются: исследование состава, динамики и темпов обновления; степень использования основных средств и факторы, на них повлиявшие, выявление резервов увеличения объема производства и прибыли за счет улучшения их использования. Достоверность результатов такого анализа всецело зависит от качества и содержания экономической информации, используемой в анализе.

Предприятия должны уделять пристальное внимание анализу основных средств, правильному документарному оформлению и своевременному отражению в учетных регистрах поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; точному определению результатов от списания и выбытия объектов основных средств. Особенно в кризисный период деятельности предприятия, когда одной из причин его возникновения явилась плохая организация ведения бухгалтерского учета и предоставление информации, возможности анализа основных средств ограничены низким уровнем оперативно-технического учета времени и простоев оборудования, их производительности, степени загрузки, отсутствием аналитических и финансовых результатов по операциям основных средств.

В зависимости от размеров предприятия, специфики деятельности, отрасли народного хозяйства и некоторых других характеристик источниками такой информации могут служить всевозможные формы бухгалтерской и статистической отчетности, составляемые на предприятии. В число форм, используемых при анализе, входят: инвентарные карточки, формы по переоценке, баланс производственной мощности, бухгалтерский баланс, приложение к бухгалтерскому балансу и другие. Основная масса предприятий не составляет эти документы за исключением формы № 1 Бухгалтерского баланса, который и является основным, а подчас и единственным источником информации, в котором отсутствует необходимый объем данных для полноценного анализа.

В настоящее время практически все предприятия осуществляют ведение бухгалтерского учета по автоматизированной форме, и поэтому особого труда не составит сформировать для целей анализа и форму № 5 Приложения к бухгалтерскому балансу, в котором содержатся сведения по группам основных средств, сумме начисленной амортизации и их движении за отчетный период. Не следует забывать и об информации, содержащейся на забалансовых счетах в части арендованных основных средств. Ведение счетов и других реквизитов бухгалтерского учета является средством характеристики экономики предприятия.

Анализ основных средств начинается с оценки их состояния, структуры и движения за отчетный период. Результаты анализа служат основным источником информации для оценки производственного потенциала предприятия.

Чаше обычного предприятия, находящиеся в затруднительном финансовом положении, являются обладателями устаревших и износившихся основных средств. С целью принятия решения о дальнейшем эффективном их использовании в процедуре финансового оздоровления целесообразно рассчитать и проанализировать показатели состояния использования основных средств. Такими показателями являются коэффициенты износа и годности основных средств. Для расчета этих показателей необходима информация о первоначальной стоимости и суммы начисленной амортизации. Расчет практически всех показателей анализа производится на материалах бухгалтерского учета и отчетности предприятия.

Процедура финансового оздоровления в основном вводится после процедуры наблюдения и в данной ситуации, хотя наблюдение предполагает использование оценки имущества по рыночной стоимости, но для подготовки предложения и обоснования введения процедуры финансового оздоровления необходима и инвестиционная оценка стоимости части имущества (в основном основных средств).

С целью обеспечения более достоверной и качественной информацией об имущественном положении организации предлагается предварительно выявить (при наличии у предприятия нескольких видов производств) рентабельные и нерентабельные виды производств, или виды производимой продукции, а также используемые или неиспользуемые основные средства. Затем в процессе проведения инвентаризации имущества предприятия по группам активов в инвентаризационной ведомости выделить дополнительную колонку для проставления информации о месте использования – рентабельное или нерентабельное производство или продукция, используемое или неиспользуемое основное средство или другой актив.

Следующим этапом предполагается оформить результаты проведенной инвентаризации на счетах бухгалтерского учета, а именно на специально открытых субсчетах, используя буквенно-цифровое обозначение. Например: основные средства, используемые в рентабельном производстве к субсчету, обозначающему группу тех или иных средств, добавить значение «Р» – рентабельное производство или «Н/Р» – нерентабельное производство, «Н/И» – неиспользуемое в производстве. Все современные бухгалтерские программные продукты предполагают такую возможность.

Целесообразно проведение анализа с целью установления возможности добиться рентабельности из нерентабельного производства. В случае отрицательного результата лучшим выходом станет избавление от данного «бремени». Возможно ли использовать хотя бы часть этих активов в рентабельном производстве или же необходима реализация данных материальных активов.

Определение рыночной и инвестиционной стоимости особенно необходимо для недостроенных объектов основных средств с целью проведения дальнейшего анализа целесообразности их достройки и поиска источников инвестиций

либо возможности их реализации на этапе незавершенного строительства.

Одним из вариантов более эффективного использования основных средств нерентабельного производства может стать сдача их в аренду или передача в залог. Другим крайним вариантом возможно списание объектов, их разборка или демонтаж с последующим использованием или продажей полученных запасных частей или материалов.

Успешная реализация неиспользуемых или нерентабельных основных средств может послужить источником инвестирования в развитие оставшейся части активов.

В период составления плана финансового оздоровления аналитику необходимо определить и налоговую стоимость имущества в составе основных средств. В первую очередь это связано с расходами на уплату налога на имущество юридического лица. Увеличение стоимости автоматически приводит и к увеличению суммы налога, который в свою очередь влияет на уменьшение финансового результата организации.

Для кредиторов, желающих реально и в полном объеме получить свои ранее вложенные средства, неременным условием является эффективно реализуемая процедура финансового оздоровления, ведь именно она способна на этом этапе увеличить стоимость внеоборотных активов, сделать их более ликвидными. В противном случае в процедуре конкурсного производства продажа активов осуществляется по ликвидационной стоимости, которая зачастую есть утилизационная стоимость, так как из ликвидационной стоимости вычитаются затраты, связанные с реализацией такого имущества в довольно сжатые сроки, определенные законодательством «О банкротстве».

В самой процедуре финансового оздоровления и в условиях нормального функционирования производства регулярно нужно проводить оценку имеющегося имущества по рыночной стоимости, так как снижение рыночной стоимости ниже стоимости при существующем использовании может послужить сигналом о банкротстве [1].

Определение рыночной стоимости активов является актуальным и для целей определения абсолютной неплатежеспособности. Абсолютная неплатежеспособность должна определяться на основе сравнения рыночной стоимости активов со всеми обязательствами должника, включая долгосрочные, краткосрочные кредиты и займы и креди-

торскую задолженность. Условием ее возникновения является соотношение суммарных обязательств должника к рыночной стоимости активов, которое должно быть больше или равно единице.

Но, несмотря на предложения ряда авторов использовать при анализе различные виды оценок, Правилами проведения арбитражными управляющими финансового анализа установлено использование данных бухгалтерской отчетности [2].

Таким образом, для расчета коэффициента износа придется воспользоваться информацией бухгалтерских регистров содержащих сведения о первоначальной стоимости основных средств и суммы начисленной амортизации по состоянию на дату проведения анализа. Он определяется соотношением величины амортизации к первоначальной стоимости основных средств и характеризует долю стоимости основных средств, перенесенную на продукцию. Соотношение первоначальной и остаточной стоимости основных средств укажет на уровень годности или коэффициент годности основных средств. Как правило, активная часть производственных фондов является наиболее изношенной.

В целях сокращения налоговых платежей в бюджет по налогу на прибыль целесообразно по вновь поступившим основным средствам применять нелинейный способ начисления амортизации, что позволит как раз в первые два года эксплуатации начислить и включить в расходы основную долю от первоначальной стоимости объекта, не забывая при этом соблюдать нормы налогового законодательства.

К сожалению, не все предприятия составляют налоговые регистры учета и в том числе не подвергаются аудиторской проверке. Возможно, следует предложить предприятиям, находящимся на стадии финансового оздоровления, восстановить налоговые регистры и подвергать свою отчетность обязательному аудиту, так как в этой ситуации кредиторы, инвесторы или обеспечивающие лица будут уверены в ее достоверности.

Расчет *уровня использования производственных площадей* предприятия: выпуск продукции в руб. на 1 кв. м производственной площади может оказаться весьма полезным с позиции принятия решения о более компактном размещении производства и аренде высвободившихся площадей.

В процедуре финансового оздоровления достаточно сложно за короткий промежуток времени

найти инвестора, способного вложить денежные средства в обновление производственных фондов, поэтому анализ должен способствовать поиску внутренних резервов повышения эффективности использования основных средств. Выявить и практически использовать эти резервы можно только на основании аналитических исследований. Возможно и дальнейшее использование уже полностью амортизированных средств, а также проведение текущего или капитального ремонта необходимого производственного оборудования. Для предприятий, находящихся в кризисной ситуации, характерным является отсутствие ввода в эксплуатацию новых объектов внеоборотных активов, да и списывать износившиеся, но еще кое-как функционирующие объекты руководство предприятия также не спешит. Поэтому коэффициенты ввода и выбытия основных средств в такой ситуации не велики, имеют значение ниже критического.

Базой интенсивного развития является научно-технический прогресс. Анализ степени интенсификации производства – основы эффективности требует разработки классификации резервов экстенсивного и интенсивного развития.

Возможна и ситуация, когда результаты анализа свидетельствуют о значительном увеличении абсолютной величины стоимости основных средств, но данное явление не является положительным в силу того, что: 1) приобретены они за счет заемных средств; 2) объеме превышает потребности предприятия. Этот показатель указывает на отсутствие предварительных прогнозных расчетов и на то, что в настоящий момент резко возросла кредиторская задолженность поставщикам или лизингодателям, а объемы производства и реализации неадекватны условиям рынка.

В условиях нормально функционирующего предприятия, наличие в составе основных средств фондов непроизводственного назначения, являлось бы подтверждением его доходной базы, однако в процедуре финансового оздоровления целесообразнее отказаться от таких активов или их части, путем выгодной (по мере возможности) реализации, так как их содержание осуществляется за счет доходов хозяйствующего субъекта, а в процедуре финансового оздоровления приоритет отдан погашению задолженности кредиторам. Но и продавать такие объекты по достаточно низким ценам нецелесообразно, поэтому выходом может стать сдача их в аренду или консервация. При

этом соотношение активной и пассивной частей основных средств значительно улучшится, свидетельствует об увеличении производственной мощности и возрастанию фондоотдачи [3].

Однако данные меры имеют и отрицательную сторону в силу того, что так называемая пассивная часть способствует улучшению нормальных условий труда, повышению производительности, а следовательно, и снижению затрат. Но все же в довольно непродолжительной процедуре финансового оздоровления предпочтение будет отдано скорейшему восстановлению платежеспособности, то есть поиску дополнительных средств, в том числе от сокращения пассивной части основных средств.

Прирост стоимости основных производственных фондов может произойти за счет переоценки (дооценки), в результате которой, не осуществляя дополнительных вложений денежных средств, можно улучшить ряд показателей эффективности предприятия. Данный прием позволит одновременно увеличить и сумму добавочного капитала, величина которого может быть направлена на погашение части убытка.

Полную картину анализа движения, структуры и обеспеченности основных средств предприятия возможно представить в форме баланса основных фондов по балансовой или остаточной стоимости. По данным баланса анализируются показатели, характеризующие воспроизводство и качественное состояние основных средств.

Разрабатывая план финансового оздоровления, необходимо представить сведения об имеющихся основных средствах, например, в табл. 1.

Таблица 1
Основные средства ОАО «Премьер»
по состоянию на 01.10.2010

Наименование	Балансовая стоимость, тыс. руб.	Амортизация, тыс. руб.	Амортизация, %	Остаточная стоимость, тыс. руб.
Здания	1 296	1 123	87%	172
Машины и оборудование	2 570	1 115	43%	1 455
Производственный и хозяйственный инвентарь	21	3	16%	17
Сооружения	902	678	75%	224
Транспортные средства	1 610	1 607	100%	2
Прочие основные средства	51	51	100%	0
ИТОГО:	6 449	2 238	35%	1 872

Анализируя данные таблицы, видим, что основная часть средств, необходимых для производства, сильно изношена, хотя среднее значение всего 35%. Две категории и вовсе амортизированы полностью, но продолжают участвовать в производственном процессе.

В данной ситуации целесообразно провести анализ возможности их дальнейшей эксплуатации и проведения ремонтов или реконструкций изношенных активов. Источниками информации будут служить данные аналитического и оперативного учета.

Обновление основных фондов в процедуре финансового оздоровления за счет введения новых объектов весьма проблематично, выходом может стать модернизация уже имеющихся средств, требующая меньшего объема затрат, чем приобретение нового.

Весьма часто причиной снижения производительности оборудования и быстрого физического износа оказывается нерегулярная профилактика и текущий ремонт оборудования. В данной ситуации целесообразно проведение текущих работ по заранее составленному графику и смете расходов. В дальнейшем предполагается отслеживать выполнение указанного графика и соблюдение размера затрат. Техническое состояние во многом зависит от своевременности качественного ремонта.

На данном этапе и в дальнейшем весьма эффективным мероприятием будет учет и анализ отклонений затрат на ремонт производственных основных средств, выполнение плана и последующий анализ отклонений в сроках и особенно в части суммы затрат и качества ремонта.

Повышению эффективности использования основных средств способствуют мероприятия по улучшению организации труда, повышению сменности и уменьшению простоев. Неполное использование производственной мощности по оборудованию и площади приводит к снижению объема выпуска из-за роста себестоимости, которая увеличивается за счет постоянных расходов. Изменение себестоимости в свою очередь приводит к изменению безубыточности объема продаж.

В условиях неплатежеспособности, при отсутствии возможности приобрести оборудование в

собственность выходом может послужить аренда необходимых основных средств. Для этого целесообразно провести предварительный анализ существующего показателя фондоотдачи с показателем эффективности использования арендованных средств соотношением объема товарной продукции к расчетной величине затрат на содержание и эксплуатацию такого оборудования. Предприятия, уже имеющие арендованные средства, по материалам забалансового и аналитического учета могут рассчитать данный показатель в динамике. В некоторых случаях использование арендованного имущества оказывается эффективнее собственного.

Таким образом, на основе проведенного анализа предприятие может выявить скрытые резервы повышения эффективности производства продукции за счет сокращения внутрисменных потерь рабочего времени, простоев оборудования и увеличения среднечасовой выработки, привлечения арендованных основных средств.

Руководители организаций, испытывающих финансовые трудности, с помощью финансового анализа и последующих управленческих вмешательств могут защитить себя от полного краха и в случае возбуждения процедуры банкротства кредиторами найти возможность восстановления платежеспособности. Каждая организация имеет свой потенциал развития и условия его осуществления, при этом она подчиняется закономерностям циклического развития всей социально-экономической системы.

Только комплексный экономический анализ позволяет определить степень несостоятельности и принять одно из возможных решений о реорганизации или ликвидации предприятия.

Список литературы

1. Монин А.А. Оценка стоимости недвижимости предприятий, находящихся в процедуре банкротства // Известия ИГЭА. – 2008. – № 3. – С. 84–87.
2. Постановление Правительства Российской Федерации от 25 июня 2003 г. № 367 «Об утверждении правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа» // СПС «Гарант».
3. Степанов И.Г., Попова Н.С., Демидова М.Н. Содержание понятий несостоятельности и банкротства // Аваль. – 2009. – № 4. – С. 67–69.

В редакцию материал поступил 17.12.10

Ключевые слова: несостоятельность, финансовое оздоровление, экономический анализ, банкротство, основные средства.