

Секция 3: Бухгалтерский учет, анализ и аудит

БЕЛОВ ДЕНИС АЛЕКСЕЕВИЧ

магистрант кафедры экономической теории, учета и анализа

Вологодский государственный университет

г. Вологда, Россия

К ВОПРОСУ О ЦЕЛЯХ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В российских учебных курсах по учету и анализу основным средствам традиционно придается особое значение. Считается, что именно основные средства в первую очередь обеспечивают экономическую эффективность деятельности предприятий. Вопросы анализа и рационального использования основных средств подробно изучены в отечественной экономической литературе и представлены в любом учебнике по экономическому анализу. Так, этой теме посвятили свои работы такие ведущие ученые-экономисты, как А.С. Бакаев, М.И. Баранов, Л.А. Богдановская, Г.Г. Виногоров, Н.П. Кондраков, Л.И. Кравченко, Е.В. Негашев, Г.В. Савицкая, Р.С. Сайфулин, В.В. Шушкевич, Н.А. Русакова, А.Д. Шеремет. Основной вывод их работ заключается в том, что обеспеченность субъектов хозяйствования основными средствами в необходимом количестве и ассортименте и более полное и эффективное их использование являются важнейшими факторами повышения результативности хозяйственной деятельности, способствуют увеличению выпуска продукции, снижению ее себестоимости, трудоемкости производственного процесса.

Между тем, методики учета и анализа основных средств, преподаваемые в российских вузах (будем называть их «традиционными»), вряд ли можно назвать соответствующими потребностям хозяйствующих

субъектов и реалиям рыночной экономики. Можно констатировать, что эти методики:

а) применимы только в условиях стабильности цен и технологий с ежегодной заменой основных средств в соответствии с нормами амортизации, то есть в плановой экономике индустриального общества (например, в СССР и других соцстранах в 1950-1980-е годы);

б) в выводах не содержат информации, на основании которой возможно принимать решения типа «покупать или арендовать основное средство, продолжать использовать, отказаться от покупки или аренды».

Нужна же методика, адекватная современным условиям хозяйствования, которая давала бы обоснование, разумное и легко интерпретируемое, для принятия бизнес-решений по поводу основных средств.

Цели анализа в традиционной методике тоже вполне соответствуют условиям и потребностям социалистического хозяйства: основные средства переданы в организацию, и теперь необходимо организовать их эксплуатацию таким образом, чтобы максимально увеличить выпуск: «Цель анализа основных средств – объективная оценка состояния основных средств и изыскания резервов более эффективного их использования в организации» [1, с. 290]; «Одним из важнейших факторов увеличения объема производства продукции на промышленных предприятиях является обеспеченность их основными средствами в необходимом количестве и ассортименте и эффективное их использование» [2, с. 58].

Аналогичным образом цель анализа конкретизируется в его задачах: «Задачи анализа основных средств: изучение динамики движения, состава и структуры основных средств; выявление уровня использования всей совокупности основных средств и их отдельных элементов на основе системы показателей и определение причин изменения этих показателей;

определение степени влияния уровня использования основных средств на объем производства и реализацию продукции; определение уровня использования производственной мощности предприятия; обоснование выпуска продукции основными фондами и производственными мощностями; выявление резервов повышения эффективности использования основных средств» [3, с. 112–113].

Иногда авторы ограничиваются достаточно общими фразами:

«Управленческий анализ имеет своей целью обеспечить аналитически принимаемые решения в управлении предприятием, т.е. сводится по существу к обоснованию управленческих решений... Основными задачами управленческого анализа являются: оценка хозяйственной ситуации; выявление положительных и отрицательных факторов, а также причин действующего состояния; подготовка принимаемых управленческих решений; выявление и мобилизация резервов повышения эффективности хозяйственной деятельности» [4, с. 12–13].

К сожалению, эти методики практически не совершенствуются, их описание «кочует» из учебника в учебник, а немногочисленные новаторские идеи в учебной литературе и учебных курсах отражения не находят. Во внимание, как правило, не принимаются ни альтернативные издержки на приобретение основных средств, ни объективные рыночные ограничения по объемам продаж. Не рассматриваются иные кроме приобретения в собственность варианты: аренда, продажа основных средств. Даже в учебнике 2013 (!) года авторами занята лишь промежуточная позиция между рыночным и плановым подходами: «Цель анализа – показать, как при одних и тех же затратах с каждого рубля вложенных средств получить наибольший объем продукции» [5, с. 180]. Очевидно, что в рыночных реалиях речь должна идти не об объеме произведенной продукции, а о выручке от ее реализации. Например, в

гражданской авиации объемом произведенной продукции на конкретном рейсе будет предельный пассажирооборот, объемом реализованной продукции – фактический пассажирооборот, поскольку занятыми оказываются не все кресла. При этом билеты могут продаваться по разным тарифам, поэтому более информативным является показатель выручки от реализации, который не будет связан ни с предельным, ни с фактическим пассажирооборотом линейной зависимостью.

По мнению автора, целью экономического анализа основных средств действительно является обоснование управленческих решений, но необходимо уточнить, какие именно это могут быть решения:

Любой бизнес имеет целью извлечение прибыли, при этом эффективность бизнеса оценивается отношением полученной прибыли к инвестированному капиталу. С точки зрения бизнеса любые финансовые вложения, в том числе приобретение основных средств, следует рассматривать как инвестиции, а значит и анализ основных средств должен по сути являться инвестиционным анализом, то есть необходимо оценить предполагаемую доходность, риски и рассмотреть альтернативные варианты инвестирования. Применительно к основным средствам это означает постановку следующих вопросов:

1. Является ли экономически целесообразным (то есть более выгодным по сравнению с альтернативными вариантами размещения финансовых средств) приобретение каждого отдельно взятого объекта основных средств? На каких условиях (собственность, кредит, аренда, лизинг) приобретение основных средств будет наиболее выгодно?

2. Является ли экономически целесообразным продолжение использования каждого отдельно взятого объекта основных средств? На каких условиях это будет наиболее выгодно? Или следует продать, отказаться от аренды, лизинга некоторых объектов, а высвободившиеся финансовые ресурсы разместить альтернативным способом?

Цель анализа основных средств заключается именно в получении ответов на эти вопросы, как перспективно, так и ретроспективно (в последнем случае оценивается эффективность ранее принятых решений). Менеджеру, инвестору необходим надежный инструмент, «измерительный прибор», позволяющий отделять выгодное от невыгодного. Отсюда следуют три важных вывода:

Во-первых, традиционная методика анализа таким инструментом не является, поскольку не дает ответа на сформулированные выше вопросы и, в лучшем случае, может рассматриваться как описательная и вспомогательная. Еще раз: обосновать принятие управленческих решений по поводу основных средств с помощью выводов, получаемых в результате их анализа по традиционной методике, невозможно. На выходе у экономиста-аналитика будет лишь набор показателей, не несущих в себе полезной для принятия решений информации. С точки зрения организации учебного процесса в экономических вузах это означает, что время и средства расходуются на обучение методам, которые в реальной экономической жизни бесполезны или даже вредны. У будущих специалистов формируется в принципе неверное представление о целях бизнеса и экономического анализа. Как результат – острый дефицит экономистов и менеджеров, способных принимать экономически эффективные решения.

Во-вторых, становится понятным, что анализ основных средств не может существовать отдельно от анализа экономической эффективности конкретного направления деятельности предприятия. Основные средства являются всего лишь (позволим себе небольшую игру слов) средством и при этом даже не основным в извлечении прибыли. Образно говоря, можно приобрести основное средство, например, самолет, потратив несколько миллиардов рублей (никто не запрещает сделать это любому, у кого есть соответствующая сумма), но это будет лишь бесполезная трата до тех пор,

пока будет отсутствовать возможность получения дохода от его использования, превышающего понесенные затраты. При отсутствии платежеспособного спроса расширение парка основных средств будет лишь генерировать убытки. Напротив, когда имеется устойчивый или расширяющийся спрос на некий товар, услугу, то приобрести необходимые основные средства не проблематично. Например, если вы планируете открыть пиццерию и обоснованно рассчитываете на получение достаточной для покрытия всех расходов выручки, то приобретение, скажем, печи для выпекания пиццы будет целесообразным и необходимым. Если спрос на ваши пиццы растет, и имеющаяся печь не будет справляться с потоком заказов, то приобретение еще одной печи также будет целесообразным. Суть в том, что вопрос по поводу основных средств не будет особенным, отличным от других направлений ресурсного обеспечения вашей деятельности, ведь помимо приобретения еще одной печи вам понадобится расширить штат работников и увеличить запасы ингредиентов. Таким образом, основные средства являются лишь одним из элементов, обеспечивающих конкретное направление деятельности предприятия.

Третий вывод прямо вытекает из второго. Поскольку основные средства в деятельности предприятия не существуют изолированно, то при их анализе, чтобы выводы были справедливыми, необходимо учитывать не только капитальные затраты на их приобретение, но и всю совокупность текущих затрат, связанных с их эксплуатацией: печи для выпекания пиццы требуются электричество, а самолету – авиакеросин и регулярное техническое обслуживание; более того, для эксплуатации печи необходимы квалифицированные повара, для эксплуатации самолета – летный состав и cabinный экипаж. Если объекты основных средств приобретались с привлечением заемных средств, то необходимо учитывать стоимость заимствования. При общей системе налогообложения на

остаточную стоимость основных средств уплачивается налог на имущество. И так далее.

Итак, здравая экономическая логика должна стать тем базисом, на котором следует основывать аналитические рассуждения, в том числе и по поводу основных средств. Они, как отмечалось выше, являются такими же объектами инвестирования, то есть вложения свободных собственных либо заемных средств. А это означает, что к ним применимы все те правила инвестиционного анализа, многократно описанные в зарубежной и отечественной литературе. Основные средства не являются исключением среди остальных ресурсов предприятия, более того, их изолированная «работа» попросту невозможна. (Даже в случае сдачи основных средств в аренду требуется принимать во внимание сопутствующие расходы и износ).

Поэтому вполне разумно использовать модели рентабельности инвестиций (ROI), чистой приведенной стоимости (NPV) и внутренней нормы доходности (IRR) для оценки экономической целесообразности решения о приобретении либо о продолжении использования объекта основных средств (группы взаимосвязанных объектов), а также выбора формы финансирования и вида имущественных правомочий. Естественно, что общую методику следует адаптировать к проблеме анализа основных средств, включить в модель дополнительные переменные.

Что касается традиционной методики, то ее тоже не стоит окончательно списывать со счетов. Реализуемые в рамках нее подходы весьма работоспособны в вопросе выявления резервов повышения эффективности использования основных средств и разработке рекомендаций по их вовлечению в хозяйственный оборот организации, когда расчеты выполняются не в стоимостных, а в натуральных показателях, то есть речь идет не о финансовой, а об организационной стороне экономической деятельности.

В качестве итогового вывода можно констатировать, что традиционная методика анализа основных средств вряд ли может быть эффективно применима в современных рыночных условиях хозяйствования, поэтому задачей дальнейших исследований будет разработка новой методики, адекватной текущим экономическим реалиям, и последующее внедрение ее в учебные курсы вузов и практику деятельности предприятий.

Литература:

1. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / А.И. Алексеев, Ю.В. Васильев, А.В. Малеева, Л.И. Ушвицкий. – М.: КНОРУС, 2007. – 672 с.
2. Савицкая, Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: Учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.:ИНФРА-М, 2009. – 408 с.
3. Скамай, Л.Г. Экономический анализ деятельности предприятия: Учебник / Л.Г. Скамай, М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 296 с.
4. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: Учебник для вузов / А.Д. Шеремет. – Изд. испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 416 с.
5. Анализ состояния и использования основных средств предприятия / Экономический анализ: Учебник // Под ред. проф. В.Я. Позднякова, доц. В.М. Прудникова. – М.: ИНФРА-М, 2013. – С. 180 – 206.