

УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ФАКТОРОВ ПРИ ОЦЕНКЕ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ САНАЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ

О. В. Сенокосова¹

¹ Доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита УО «Брестский государственный технический университет», Брест, Беларусь

Реферат

В статье рассматриваются проблемы назначения и оценки целесообразности санации предприятий. Обосновывается необходимость учета экологических факторов при принятии решения о целесообразности санации. Предлагается осуществлять бухгалтерский учет экологических расходов, разделяя их на явные и скрытые. Приводится рекомендуемая корреспонденция счетов бухгалтерского учета для отражения экологических расходов.

Ключевые слова: банкротство, санация, скрытые экологические расходы, явные экологические расходы, экологический ущерб, экологическое банкротство.

ACCOUNTING OF ENVIRONMENTAL FACTORS IN THE EVALUATION OF THE EXPEDIENCY OF ORGANIZATION REHABILITATION

O. V. Senokosova

Abstract

The article discusses the problems of appointment and assessment of the feasibility of reorganization of enterprises. The necessity of taking environmental factors into account when deciding on the feasibility of rehabilitation is substantiated. It is proposed to carry out accounting of environmental costs, dividing them into explicit and hidden. Recommended correspondence of accounting accounts to reflect environmental costs is provided.

Keywords: Bankruptcy, reorganization, hidden environmental costs, apparent environmental costs, environmental damage, environmental bankruptcy.

Введение

В 2019 году Совет ЕС принял директиву «О реструктуризации и предоставлении второго шанса», предусматривающую механизмы превентивной реструктуризации на ранней стадии кризиса бизнеса, предоставление «второго шанса», повышение эффективности процедур реструктуризации, несостоятельности и банкротства [1].

В Республике Беларусь на сегодняшний момент также ведется работа по совершенствованию действующего законодательства по санации и банкротству субъектов хозяйствования. В частности, до конца 2020 года планируется принять новую редакцию закона «Об экономической несостоятельности (банкротстве)», в которой будет учтена директива ЕС.

«Второй шанс» предполагает проведение оздоровительных мероприятий, оказание финансовой помощи. В данной ситуации особую актуальность приобретает обоснованность и целесообразность решения в пользу проведения санационных мероприятий, а не ликвидации субъектов хозяйствования.

Оценка целесообразности санации

Санация – процедура конкурсного производства, применяемая в целях обеспечения стабильной и эффективной хозяйственной (экономической) деятельности, восстановления платежеспособности должника [2].

Важными моментами при принятии решения о санации являются:

- 1) своевременность принятого решения. Для Республики Беларусь характерно проводить санацию с большим опозданием, когда помочь предприятию уже почти невозможно. По истечении санационного периода выйти на безубыточную работу часто так и не удается;
- 2) критерии признания субъектов хозяйствования неплатежеспособными и оценки целесообразности санации.

Санация является сложным и болезненным процессом. Ее проведение требует эффективного финансового управления на всех стадиях осуществления. В первую очередь необходимо определить целесообразность и возможность проведения санации.

Целесообразность ее проведения определяется тем, что использование внутренних механизмов стабилизации финансового положения субъекта хозяйствования не достигло своих целей, и кризисное состояние продолжает углубляться.

Возможность осуществления санации определяется перспективами выхода из кризисного финансового состояния и успешного развития предприятия при оказании ему внешней помощи. Если по

результатам объективной оценки такая перспектива имеется, то санация имеет шансы на успех.

Сравнение эффективности различных форм санации позволяет выбрать наиболее оптимальный вариант ее осуществления. Цель санации считается достигнутой, если удалось избежать объявления предприятия-должника банкротом с последующим прекращением его деятельности и продажей имущества.

Законодательство Республики Беларусь в качестве показателей для оценки платежеспособности субъектов хозяйствования предусматривает использовать следующие индикаторы:

- 1) коэффициент текущей ликвидности, характеризующий общую обеспеченность субъекта хозяйствования краткосрочными активами для погашения краткосрочных обязательств;
- 2) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, характеризующий наличие у субъекта хозяйствования собственных оборотных средств, необходимых для его финансовой устойчивости;
- 3) коэффициент обеспеченности обязательств активами, характеризующий способность субъекта хозяйствования рассчитывать по своим обязательствам.

В случае, если не соблюдаются нормативные значения данных показателей в течение четырех кварталов, организация признается неплатежеспособной и решается вопрос о ее санации либо банкротстве [3].

В находящейся в разработке в настоящее время новой редакции Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» планируется уйти от системы коэффициентов при проведении диагностики банкротства и использовать принцип неоплатности. Принцип неоплатности будет давать возможность кредиторам инициировать процедуру банкротства должника при наличии просроченного неоплаченного долга в течение девяти месяцев после наступления срока оплаты.

В мировой практике банкротство часто является возможностью сменить собственника организации, так как неэффективное управление старого владельца с его командой привело организацию к неплатежеспособности. Считается, что проще продать предприятие как имущественный комплекс или по частям по рыночной стоимости, чем тратить огромные усилия и финансовые ресурсы на его оздоровление.

Законодательство Республики Беларусь предусматривает проведение санации предприятия с целью восстановления его платежеспособности и сохранения действующего субъекта хозяйствования на рынке. Основными причинами такой направленности являются:

- социальные причины (сохранение трудового коллектива, заработной платы работникам, снижение социальной напряженности в регионе и др.);
- экономические причины (успешно работающие организации являются плательщиками налогов и сборов в бюджет).

Эти причины важно сбалансировать и сопоставить с затраченными ресурсами (финансовыми, временными), т. е. учитывать целесообразность санации.

Судебная санация проводится, когда предприятие уже является неплатежеспособным, поэтому в прогнозировании кризисных ситуаций уже нет смысла. По окончании защитного периода должно быть принято обоснованное решение о санации или ликвидации предприятия. В связи с этим существует необходимость совершенствования методических основ и практических разработок оценки возможности и целесообразности проведения, а также продолжения или прекращения санации должника.

Эффективность санации определяется путем сопоставления предполагаемых будущих выгод от реализации проекта санации с расходами на ее осуществление.

Считаем, что выгоды от реализации проекта санации должны определяться не только величиной изменения финансового результата (суммой полученной прибыли), а и суммой погашенной просроченной кредиторской задолженности.

Расходы на проведение санации можно разделить на следующие группы:

1) *расходы, связанные с открытием конкурсного производства и введением режима санации:*

- судебные расходы;
- расходы на публикацию информации о начале конкурсного производства в СМИ;
- расходы на работу с кредиторами;
- прочие начальные хозяйственные расходы;

2) *расходы, связанные с деятельностью управляющего:*

- расходы, связанные с выплатой вознаграждения управляющему;
- командировочные расходы управляющего;
- транспортные расходы управляющего и т. д.;

3) *расходы, связанные с проведением санационных мероприятий:*

- оплата труда специалистов, привлеченных управляющим на постоянной или разовой основе, – юристов, бухгалтеров, оценщиков и др.;
- оплата услуг связи для работы с кредиторами (почтовые, телеграфные);
- расходы на аренду, приобретение и создание имущества;
- затраты по страхованию и охране имущества;
- затраты на проведение маркетинговых исследований, репрофилирование производства;
- оплата услуг специализированных организаций – организаторов торгов для продажи имущества предприятия, аукционистов и другие.

В зависимости от характера осуществления санационных мероприятий расходы на проведение санации целесообразно разделить на следующие группы, которые представлены в таблице 1.

Действующим в Республике Беларусь Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрено использование отдельного счета или субсчета для отражения расходов на проведение санационных мероприятий. Между тем информация о таких расходах является важной для антикризисного управляющего, руководства организации, хозяйственного суда, что вызывает необходимость ее формирования в рамках управленческого учета.

При расчете критериев банкротства и оценке целесообразности санации в настоящее время редко учитываются экологические факторы, которые имеют важное значение. К ним относятся обязательства по возмещению экологического ущерба, причиненного предприятием окружающей среде, уплате экологического налога, по содержанию объектов природопользования, утилизации и захоронению отходов производства и др. Часть из этих обязательств не отражается в бухгалтерском учете предприятий Республики Беларусь до наступления момента фактического совершения указанных расходов (по возмещению экологического ущерба, причиненного предприятием окружающей среде, по захоронению и утилизации отходов и др.). Таким образом, имеющиеся у предприятия экологические обяза-

тельства не находят отражения в бухгалтерской отчетности предприятий, что не позволяет своевременно выявить и предотвратить **экологическое банкротство субъектов хозяйствования.**

Таблица 1 – Группировка расходов на проведение санационных мероприятий

№	Группа расходов	Виды расходов по группе
1	Инвестиционные	приобретение (за плату, в лизинг), строительство, модернизация и реконструкция основных средств
2	Производственные	освоение новых технологий, разработка новых видов продукции, маркетинговые исследования, оценочные и аудиторские услуги, аренда имущества; консервация производственных мощностей, демонтаж неликвидного оборудования, ремонт оборудования, списание материальных ценностей
3	Социально-трудовые	решение социальных проблем работников с целью привлечения специалистов необходимой квалификации; наем рабочей силы, подготовка и повышение квалификации кадров
4	Экологические	мероприятия природоохранного характера, минимизация загрязнения окружающей среды, повышение экологичности продукции (работ, услуг)
5	Организационные	реорганизация предприятия; закрытие нерентабельных производств; закрытие, продажа или выделение на самостоятельный баланс филиалов, представительств и т. д.

Примечание. Разработка автора

Под экологическим банкротством предлагаем понимать неспособность субъекта хозяйствования удовлетворить требования обеспечения экологической безопасности в регионе или/и неспособность уплатить обязательные экологические платежи (налоги, штрафы) и возместить экологический ущерб.

Под экологическим ущербом (Уэкол) предлагаем понимать общую величину расходов по утилизации и захоронению отходов производства, уплате причитающихся сумм по возмещению причиненного ущерба, восстановлению окружающей среды после ликвидации предприятия.

Основными составляющими экологического ущерба являются:

- ущерб природным ресурсам;
- ущерб экосистемам;
- ущерб здоровью людей;
- ущерб от негативного экологического имиджа;
- утилизация вредных отходов.

Для оценки вероятности экологического банкротства и целесообразности санации организации необходима информация об экологических расходах и обязательствах, которая в бухгалтерском учете Республики Беларусь отражается не в полном объеме. Между тем она позволяет точнее оценить эффективность деятельности всего предприятия в целом, а также принять правильное решение при оценке целесообразности санации.

Экологические расходы – это расходы по снижению ущерба, причиняемого субъектом хозяйствования окружающей среде.

Отдельно необходимо учитывать также финансовые потери и убытки из-за негативного экологического имиджа или экологического скандала вокруг предприятия.

Для целей бухгалтерского учета экологические расходы целесообразно делить на две группы:

1. **Очевидные экологические расходы** – это расходы, которые подтверждены документально и легко выявляются в бухгалтерии. Примерами очевидных экологических расходов являются затраты на вывоз производственных отходов, расходы на природоохранные мероприятия, экологические платежи в бюджет и штрафные санкции по ним.

Таблица 2 – Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологических расходов организации

№ п/п	Дебет счетов	Кредит счетов	Содержание хозяйственной операции
1	97 «Скрытые экологические расходы»	61 «Расчеты по экологическим обязательствам»	отражение скрытых экологических расходов (на расчетную величину)
2	20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на реализацию»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.	отражение очевидных экологических расходов по мере их осуществления на фактическую сумму
3	18 «НДС по приобретенным товарам, работам, услугам»	61 «Расчеты по экологическим обязательствам»	выделение НДС, указанного в документах поставщиков
4	97/ «Скрытые экологические расходы»	61 «Расчеты по экологическим обязательствам»	отражение скрытых экологических расходов на фактически произведенную сумму (<i>красным сторно</i>)
5	90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91/4 «Прочие расходы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.	отражение очевидных экологических расходов, не принимаемых к расчету при налогообложении прибыли по мере их осуществления на фактическую сумму

Источник: разработка автора

Очевидные экологические расходы отражаются на счетах по учету затрат предприятия – 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» на основании первичных учетных документов.

2. Скрытые экологические расходы – это расходы, необходимость осуществить которые уже возникла, но фактически они еще не производятся. Такие расходы не регистрируются в бухгалтерском учете Республики Беларусь. Однако информация об их величине позволяет своевременно предвидеть экологическое банкротство предприятия. Скрытыми экологическими расходами являются расходы на ликвидацию последствий экологической катастрофы, произошедшей по вине предприятия, расходы на восстановление загрязненных территорий, рекультивацию земель и т. д., которые должны быть осуществлены субъектом хозяйствования по объективно существующим причинам.

Скрытые экологические расходы не подтверждаются документально и могут быть отражены в бухгалтерском учете только в расчетной сумме. Для отражения в бухгалтерском учете скрытых экологических расходов считаем целесообразным использовать счет 97 «Расходы будущих периодов» с открытием к нему дополнительного субсчета «Скрытые экологические расходы». При этом по мере совершения данных расходов и подтверждения их первичными бухгалтерскими документами скрытые экологические расходы становятся очевидными и подлежат сторнированию со счета 97.

Для обеспечения равенства актива и пассива бухгалтерского баланса считаем необходимым отражать в учете скрытые экологические обязательства на отдельном дополнительном счете, например 61 «Расчеты по экологическим обязательствам».

Предлагаемые хозяйственные операции по учету экологических расходов предприятия представлены в таблице 2.

Проблемой экологического учета Республики Беларусь является неотражение в бухгалтерском учете опасных отходов производства, а также обязательств по их захоронению, утилизации и восстановлению загрязненных территорий. Например, необходимость производить захоронение радиоактивных отходов может явиться решающим фактором при принятии решения о санации или ликвидации предприятия, а бухгалтерская отчетность такую информацию не содержит. Считаем, что данная информация должна фиксироваться в бухгалтерском учете в составе скрытых экологических расходов, так как она позволит заранее предвидеть экологическое банкротство предприятия.

Проблемой экологического учета Республики Беларусь является неотражение в бухгалтерском учете опасных отходов производства, а также обязательств по их захоронению, утилизации и восстановлению загрязненных территорий. Например, необходимость производить захоронение радиоактивных отходов может явиться решающим фактором при принятии решения о санации или ликвидации предприятия, а бухгалтерская отчетность такую информацию не содержит. Считаем, что данная информация должна фиксироваться в бухгалтерском учете в составе скрытых экологических расходов, так как она позволит заранее предвидеть экологическое банкротство предприятия.

В развитых странах социально-экологическая деятельность предприятий в последние десятилетия становится прибыльной. Развитие управления отходами является одним из реальных направлений прибыльного инвестирования в социально-экологические сфе-

ры. Зарубежный опыт показывает, что при помощи экологических фирм многие предприятия решили проблемы утилизации, превратив отходы в сырье для других отраслей, нашли более эффективные методы их очистки и переработки.

Заключение

Для оценки целесообразности санации необходима информация об экологических расходах и обязательствах предприятия, которая должна отражаться в бухгалтерском учете. Для целей бухгалтерского учета экологические расходы предлагается разделить на очевидные, т. е. подтвержденные документально и легко выявляемые в бухгалтерии, и скрытые – необходимость осуществить которые уже возникла, но фактически они еще не производятся. При оценке целесообразности санации затраты на проведение санационных мероприятий необходимо увеличить на сумму экологических расходов. Это позволит принять более взвешенное и обоснованное решение о санации или ликвидации организации. Важно также, чтобы это решение было своевременным.

Список цитированных источников

- Фридкин, Л. Европейский шанс для белорусских банкротов [Электронный ресурс] Л. Фридкин // Белгазета. – 2020. – № 10 (1233) – Режим доступа : <http://www.belgazeta.by/ru/1235/economics/40463/>. – Дата доступа : 26.04.2020.
- Об экономической несостоятельности (банкротстве) : Закон Республики Беларусь от 13.07.2012 № 415-З (ред. от 24.10.2016). [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://economy.gov.by/uploads/files/sanacija-i-bankrotstvo/Zakon-Respubliki-Belarus-ot-13-07-2012-N-415-Z-red-ot-24-10-2016.pdf>. – Дата доступа : 26.04.2020.
- Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования : Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 12 декабря 2011 г. № 1672. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://economy.gov.by/uploads/files/sanacija-i-bankrotstvo/PostSM-ot-12-12-2011-N1672.pdf>. – Дата доступа : 26.04.2020.

References

- Fridkin, L. Evropejskij shans dlya belorusskih bankrotov [Elektronnyj resurs] L.Fridkin // Belgazeta. – 2020. – №10 (1233) – Rezhim dostupa : <http://www.belgazeta.by/ru/1235/economics/40463/>. – Data dostupa : 26.04.2020.
- Ob ekonomicheskoj nesostoyatel'nosti (bankrot-stve) : Zakon Respubliki Belarus' ot 13.07.2012 № 415-Z (red. ot 24.10.2016) [Elektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa : <http://economy.gov.by/uploads/files/sanacija-i-bankrotstvo/Zakon-Respubliki-Belarus-ot-13-07-2012-N-415-Z-red-ot-24-10-2016.pdf>. – Data dostupa : 26.04.2020.
- Ob opredelenii kriteriev ocenki platezhesposobnosti sub'ektov hozjajstvovaniya : Postanovlenie Soveta Ministrov Respubliki Belarus' ot 12 dekabrya 2011 g. № 1672. [Elektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa : <http://economy.gov.by/uploads/files/sanacija-i-bankrotstvo/PostSM-ot-12-12-2011-N1672.pdf>.

Материал поступил в редакцию 01.05.2020