

ПО НЯКОИ ВЪПРОСИ НА АНАЛИЗА И ОЦЕНКАТА НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ЕКОЛОГИЧНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

Росица Иванова*

Увод

С важно значение за устойчивото развитие на предприятията във връзка с опазването и възстановяването на околната среда са дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Индустриалните предприятия са едни от най-големите замърсители на околната среда. Поради това значителна част от наличните дълготрайните материални активи с екологично предназначение функционират в индустриалния сектор на страната. За мениджмънта на предприятията е необходима информация за стойностния размер, състава и структурата на наличните дълготрайни материални активи с екологично предназначение, за първоначалните разходи за придобиване, за движението и използването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение, както и за последващите разходи, свързани с тях. Определен интерес за мениджмънта представлява и въпросът за участието на предприятието във фондовете за извеждане от експлоатация на дълготраен материален актив, вкл. на актив с екологично предназначение, и за възстановяване на околната среда. Необходимостта от информация в посочените и в други направления поражда актуалността и значимостта на въпроса за анализа, оценката и управлението на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Значимостта на този въпрос се обуславя от концепцията за устойчиво развитие на предприятията и постигане на симбиоза между тяхното успешно икономическо развитие, стратегията за социална отговорност към персонала и екологичното развитие на бизнеса.

Посоченото провокира вниманието на автора към въпроса за методиката за анализ на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Още повече, че в съвременните условия въпросът за влиянието на бизнеса върху околната среда се поставя с особена острота. Индустриалните предприятия разработват политики и програми по околната среда, изготвят ежегодно екологични отчети, в които се отразяват постиженията от прилагането на екологичните програми, предлагат нови програми за усъвър-

* Росица Иванова е доцент доктор, катедра "Счетоводство и анализ", УНСС, email: Rosi_Ivanova@abv.bg

шенстване на системата за управление на околната среда. В тези политики и програми, в повечето случаи, не става дума за дълготрайните материални активи с екологично предназначение, които предприятията притежават, контролират и използват. А този въпрос е важен както от гледна точка на направените от предприятията инвестиции в дълготрайни материални активи с екологично предназначение и тяхната ефективност, така и във връзка с прогнозиране на бъдещите изходящи потоци за придобиване на нови материални активи с дългосрочен характер за опазване и възстановяване на околната среда. Инвестициите в дълготрайни материални активи с екологично предназначение са в пряка връзка с платежоспособността и ликвидността на предприятието, и изобщо с неговото финансово състояние. Наличността и използването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение са фактор за екологичното развитие на бизнеса.

Резултатната аналитична информация е предназначена за финансовия мениджмънт и изобщо за мениджмънта на индустриалните предприятия. Въз основа на тази информация могат да се изработват и вземат обосновани и ефективни решения за анализ, оценка и управление на дълготрайните материални активи с екологично предназначение както в оперативен, така и в стратегически аспект.

Дълготрайните материални активи с екологично предназначение са част от дълготрайните материални активи на предприятието. Тяхното счетоводно отчитане е в съответствие с изискванията на нормативната база на счетоводството в страната – Закона за счетоводството; Националните счетоводни стандарти; Международните счетоводни стандарти, като е съобразено с директивите и регламентите на Европейския съюз, както и с изискванията на статистическата служба Евростат.

Постановка на въпроса

Проучването на специализираната литература в страната показва, че въпросът за методиката за анализ и оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение е слабо разработен. Това дава основание на автора да задълбочи своите разсъждения към въпроса за методическите насоки на анализа на дълготрайните материални активи с екологично предназначение и системата от показатели за анализ. По мнение на автора може да се приложи общата методика за анализ на дълготрайните материални активи с някои различия, произтичащи от особеностите на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Първоначално се изяснява състава на дълготрайните материални активи с екологично предназначение, след което се извеждат насоките на анализа на същите активи.

Състав на дълготрайните материални активи с екологично предназначение

В състава на дълготрайните материални активи с екологично предназначение се включват съоръжения, инсталации, оборудване и апаратура, необходими за опазване и възстановяване на околната среда по съответни направления. В състава им не се включват оборудването и апаратурата за опазване чистотата на въздуха и намаляване на шума и вибрациите в работните помещения. Инвестираните от предприятията средства в тези активи се признават за текущ разход за отчетния период, като те са свързани със създаване на условия за здравословни и безопасни условия на труд. Съгласно Регламент 58/97 на Евростат съоръженията за опазване на околната среда се обобщават в две групи:

1. Специализирани съоръжения за околната среда (end – of – pipe), които не участват в производствения процес и са предназначени само за намаляване замърсяването на околната среда, причинено от производствената дейност на предприятията.

2. Интегрирани технологии (integrated technologies), в състава на които се включват елементи на производствения процес – технологии, в резултат на които се постига намаляване замърсяването на околната среда. В повечето случаи технологиите са напълно интегрирани в производствения процес и те не могат да се идентифицират като отделен дълготраен материален актив, който, съгласно счетоводните стандарти, отговаря на определението за такъв актив. В този случай се отчита само оценения дял от общата инвестиция, свързан с избора на технология, предназначена за опазване на околната среда. В други случаи, в групата на интегрираните технологии се включват активи, които се явяват едновременно и производствен фактор (дълготраен материален актив, участващ непосредствено в производствения процес), и дълготраен материален актив, в резултат от използването на който се намалява замърсяването на околната среда.

Насоки на анализа на дълготрайните материални активи с екологично предназначение

При анализа и оценката на дълготрайните материални активи с екологично предназначение следва да се спазва общата класификация на направленията за околната среда, приета през 1994 г. от Организацията на обединените нации и Европейските статистики и счетоводители, заменена през 2000 г. с нова версия. В нея се посочват следните направления за околната среда: отпадъчни води; обратно водоснабдяване; въздух; опазване на почвата, подземните и повърхностните води; опазване на горите; опазване на би-

оразнообразието, защитените територии, зони и обекти; ловно- и рибностопански мероприятия; третиране на отпадъци; защита от шума; апаратура за мониторинг и контрол на параметрите на околната среда на територията, на която индустриалното предприятие осъществява своята дейност.

Обвързването на европейските изисквания относно състава на дълготрайните материални активи с екологично предназначение по направления на околната среда е обективна предпоставка за изграждане на комплексна методика за анализ и оценка на същите активи, функциониращи в дейността на индустриалните предприятия в страната.

Според нас основните методически насоки на анализ на дълготрайните материални активи с екологично предназначение могат да се обособят на микро- ниво (отделните предприятия) и на макро- ниво (националната икономика).

Считаме, че методиката за анализ на дълготрайните материални активи с екологично предназначение на микро-ниво може да обхване следните етапи: 1) анализ и оценка на осигуреността на промишлените предприятия с дълготрайни материални активи с екологично предназначение, в т.ч.: стойностна оценка, състав, структура и движение на наличните активи; 2) анализ на разходите, свързани с дълготрайните материални активи с екологично предназначение; 3) състав и структура на източниците за финансиране придобиването на дълготрайни материални активи с екологично предназначение; 4) формиране на резерв за финансиране на някои или всички разходи за извеждане от експлоатация на предприятие като цяло или на определени дълготрайни материални активи с екологично предназначение, както и за предприемане на действия за възстановяване на околната среда, например пречистване на водата или възстановяване на определен терен.

Обхващането на данните за наличността и движението на дълготрайните материални активи с екологично предназначение на макро-ниво се осъществява в следните методически насоки: 1) Общо за активите и по направления на околната среда; 2) По икономически дейности и по направления на околната среда; 3) По статистически райони и области на страната.

Анализ на осигуреността на предприятията с дълготрайни материални активи с екологично предназначение

Изразяваме нашето становище, че методиката за анализ на осигуреността на предприятията с дълготрайни материални активи с екологично предназначение е целесъобразно и следва да се прилага както в рамките на отделните индустриални предприятия, така и по отношение на територията, на която те осъществяват дейността си, също така и за страната като цяло. От една страна, за правилната оценка на осигуреността с дълготрайни мате-

риални активи с екологично предназначение и тяхното добро управление, финансовият мениджмънт на индустриалните предприятия трябва да разполага с информация в различни направления. На тази основа методиката за анализ и оценка на осигуреността на предприятията с дълготрайни материални активи с екологично предназначение може да обхване комплексно следните етапи: стойностна оценка; анализ на състава, структурата и динамиката; анализ на движението; анализ на амортизацията; анализ на годността на тези активи. От друга страна, интерес представлява осигуреността с дълготрайни материални активи с екологично предназначение на съответната територия, на която индустриалните предприятия осъществяват своята дейност. В редица случаи не може да се установи участието на отделните предприятия в замърсяването на околната среда на територията, на която те осъществяват своя бизнес.

Стойностна оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение

Стойностната оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение изисква правилно и обективно да се интерпретират както първоначалната, така и последващата оценка на тези активи.

Първоначалната оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение е оценката при тяхното придобиване, т.е. тяхната отчетна стойност. Това всъщност е историческата цена на придобиване на актива, която може да бъде цена на придобиване, себестойност, справедлива стойност или оценка, приета от съда.

При придобиване на нови дълготрайни материални активи с екологично предназначение чрез покупка те се оценяват първоначално по цена на придобиване. В цената на придобиване на активите се включват покупната цена (вкл. митата и невъзстановимите данъци) и всички преки разходи, които се извършат за привеждане на актива в работно състояние в съответствие с неговото предназначение. В състава на преките разходи се включват: [1] разходи за подготовка на обекта (терена), където ще се използва активът; разходи за първоначална доставка и обработка; разходи за монтаж, настройка и пробна експлоатация; разходи за хонорари на архитекти, инженери, икономисти, еколози и други специалисти, свързани с проекта, икономическата обосновка, поръчката и/или изграждането, както и други подобни разходи за привеждане на актива в използваем вид; предполагаемите разходи до размера на начислената провизия за задължения за демонтаж и извеждане на актива от употреба, както и за възстановяване на терена.

По себестойност се оценяват създадените в предприятието дълготрайни материални активи с екологично предназначение. Себестойността се фор-

мира от основните производствени разходи, направени във връзка със създаването на актива.

За целите на анализа се определят следните стойностни оценки на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

1) Отчетна стойност на дълготрайните материални активи с екологично предназначение в края на годината (OS^k). Определя се по формулата:

$$(1) \quad OS^k = OS^n + OS^p - OS^i$$

където:

OS^n – отчетна стойност на наличните активи в началото на отчетния период;

OS^p – отчетна стойност на постъпилите през годината активи;

OS^i – отчетна стойност на излезлите през годината (отписани от баланса) активи.

2) Преоценена отчетна стойност в края на годината. Дълготрайните материални активи, в т.ч. активите с екологично предназначение, се оценяват последващо в края на отчетния период (към 31 декември) във връзка с изготвянето и представянето на финансовия отчет на предприятието за отчетния период. Последващите оценки на активите произтичат от изискванията на принципа на предпазливост, основната цел на който е "получаването на достоверен финансов резултат". [2] С оценката след първоначалното признаване се цели да се приведе съществуващата оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение на базата на справедливата стойност, т.е. цената за продажба на актива при обичайна сделка между информирани участници на активен пазар към датата на оценяване. В пазарни условия справедливата стойност е променлива величина, като върху нейната динамика влияние оказват многобройни фактори. Поради това преоценката на дълготрайните материални активи с екологично предназначение може да се прояви под формата на надоценка или подоценка.

Обезценката се извършва задължително в случаите, когато към датата на изготвяне на финансовия отчет балансовата стойност на дълготрайните материални активи превишава съществено тяхната възстановима стойност. Възстановимата стойност е по-голямата от нетната продажна цена на актива и неговата стойност в употреба. При обезценката на дълготрайни материални активи с екологично предназначение, поне по наше мнение, възникват някои проблеми. Първият от тях е свързан с факта, че тези активи се придобиват, за да се използват за специфични цели – опазване на околната среда, като те не са предназначени за продажба. Вторият проблем е свързан с определянето на стойността в употреба, която по същество е сегашната стойност на прогнозираните бъдещи парични постъпления, които предприятието оч-

аква да получи при непрекъснатото използване на актива и при освобождаването от него в края на полезния срок на използването му. Особено за специализираните технологии за опазване на околната среда подобна стойност не би могла да се определи, тъй като те не участват в производството на продукция и предприятието не очаква от тях бъдещи парични постъпления. Икономическата изгода в случая е опазването на околната среда, която се споделя както от предприятието, така и от обществото.

При положение, че към 31 декември на отчетния период дълготрайните материални активи с екологично предназначение са оценени последващо, то следва да се определи преоценената отчетна стойност на същите активи към края на годината () по следната формула:

$$(2) \quad POS^k = OS^k + U - N$$

където:

U – увеличение на отчетната стойност;

N – намаление на отчетната стойност.

3) Амортизация в края на годината. На дълготрайните материални активи с екологично предназначение се начислява амортизация за приетия полезен срок на използването им в съответствие с разработената, приета и оповестена от предприятието амортизационна политика, която е част от неговата счетоводна политика. Амортизацията на дълготрайните материални активи с екологично предназначение към 31 декември на отчетния период (AM^k) се определя по формулата:

$$(3) \quad AM^k = AM^n + AM^p - AM^i$$

където:

AM^n – начислена амортизация на активите в началото на отчетния период;

AM^p – начислена амортизация на активите, постъпили в предприятието през отчетния период;

AM^i – начислена амортизация на излезлите (отписани от баланса) активи през отчетния период.

4) Преоценена амортизация в края на годината. Ако към 31 декември на отчетния период дълготрайните материални активи с екологично предназначение са обезценени или преоценени, съгласно приложимите счетоводни стандарти, то и начислената амортизация към края на отчетния период следва да се коригира като се определи преоценена амортизация към 31 декември на отчетния период (PAM^k) по формулата:

$$(4) \quad PAM^k = AM^k + U^{am} - N^{am}$$

където:

U^{am} – увеличение на амортизацията;

N^{am} – намаление на амортизацията.

5) Балансова стойност на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Това е стойността, по която активите се посочва в счетоводния баланс на предприятието. Балансовата стойност на тези активи (BS) се определя като разлика между преоценената отчетна стойност в края на отчетния период (31.12.) и преоценената амортизация на активите към същия момент:

$$(5) \quad BS = POS^k - PAM^k$$

Основният източник на информация за стойностната оценка на дълготрайните материални активи е справка за нетекущите (дълготрайни) активи към края на отчетния период. Тя е част от съдържанието на годишния финансов отчет за дейността на нефинансовите предприятия, съставляващи счетоводен баланс. Необходимо е да се подчертае, че в тази справка не се съдържа информация за дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Според нас, за целите на анализа и управлението на инвестираните от индустриалното предприятие средства в дълготрайни материални активи с екологично предназначение е целесъобразно и полезно в тази справка да се представя информация за стойностната оценка и на тези активи. По този начин е възможно стойностната оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение да се анализира и оценява както в началото и в края на отчетния период, така също и на постъпилите и излезлите от употреба активи. Възможно е, също така, да се анализира и оценява относителния дял на дълготрайните материални активи с екологично предназначение както в стойностния размер на дълготрайните материални активи, така и в общия размер на дълготрайните активи, които притежава и контролира индустриалното предприятие. Информацията позволява да се даде най-обща оценка за движението на дълготрайните материални активи с екологично предназначение за отчетния период.

Освен общо, стойностната оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение може да се наблюдава и по отделни направления на околната среда, в които тези активи са засти. Основен източник на информация за анализа на състава, структурата и динамиката на дълготрайните материални активи с екологично предназначение по направления на околната среда е информацията, която се съдържа в справка за разходите за придобиване и поддържане на дълготрайни материални и нематериални активи със същото предназначение, която е част от съдържанието на го-

дишния финансов отчет за дейността на нефинансовите предприятия, които съставят счетоводен баланс.

Важен показател за анализ на осигуреността на индустриалното предприятие с дълготрайни материални активи с екологично предназначение, е техният среден размер. В съответствие с движението на същите активи за отчетния период средният им размер може да се определи като проста средна аритметична, средна претеглена аритметична или средна претеглена хронологична величина.

Движение на дълготрайните материални активи с екологично предназначение

Движението на дълготрайните материални активи с екологично предназначение се анализира посредством следните показатели: 1) Коефициент на обновяване. Изчислява се като отношение на размера на нововъведените в действие активи и размера на дълготрайните материални активи с екологично предназначение в началото на отчетния период. Стойността на показателя може да се определи както общо за групата на тези активи, така и поотделно за специализираните съоръжения и интегрираните технологии, използвани по направления на околната среда; 2) Коефициент на излезлите от експлоатация дълготрайни материални активи с екологично предназначение. Изчислява се като отношение на размера на излезлите от експлоатация активи към размерът им в началото на отчетния период; 3) Коефициент на интензивно обновяване. Представлява съотношение между коефициентите на обновяване и на излезлите от експлоатация дълготрайни материални активи с екологично предназначение. Показва величината на въведените в действие дълготрайни материални активи с екологично предназначение, съответстващи на един лев от излезлите от експлоатация от същия вид активи.

Анализ на разходите, свързани с дълготрайните материални активи с екологично предназначение

Разходите за дълготрайни материални активи могат да се разграничат в две групи: 1) Разходи за придобиване на активи с екологично предназначение (първоначални разходи) и 2) Разходи за поддържане на активи с екологично предназначение (последващи разходи).

Първоначалните разходи за придобиване на дълготрайни материални активи с екологично предназначение формират тяхната първоначална стойностна оценка, по която те следва да се заведат в състава на активите на предприятието. По същество това е тяхната отчетна стойност.

Последващите разходи за поддържане на дълготрайните материални активи, вкл. на активите с екологично предназначение, могат да се класифицират в две групи: 1) Последващи разходи за текущ ремонт и 2) Последващи разходи за подобрене, модернизация и реконструкция на дълготрайните материални активи.

Последващите разходи за текущ ремонт на дълготрайните материални активи, вкл. дълготрайните материални активи с екологично предназначение, се признават за разход в периода, през който те са извършени. [3] Следователно разходите за текущ ремонт на дълготрайните материални активи (разходи за труд, консумативи, резервни части с малка стойност и др.) се отчитат като текущи разходи за дейността на предприятието за отчетния период, през който тези разходи са извършени. По този начин разходите за текущ ремонт на дълготрайните материални активи, вкл. и на активите с екологично предназначение, участват при формирането на счетоводната и на балансовата печалба, респективно загуба от целокупната дейност на предприятието за отчетния период.

Последващите разходи за подобрене, модернизация и реконструкция на дълготрайни материални активи, вкл. на активите с екологично предназначение, могат да бъдат например: разходите за изменение на отделен актив с цел удължаване на неговия полезен срок на годност или неговата производителност; разходите за осъвременяване на части от актива с цел подобряване качеството на произвежданата продукция; разходите за разширяване възможностите за производство на нови продукти или услуги; разходите за въвеждане на нови производствени процеси, които осигуряват възможности за намаляване на производствените разходи на предприятието и др. подобни разходи. [4]

Считаме, че последващите разходи за подобрене, модернизация и реконструкция на дълготрайни материални активи с екологично предназначение следва да се разглеждат поотделно за специализираните съоръжения за околната среда и за интегрираните технологии. По-голямата част от тези разходи могат да се отнесат към интегрираните технологии, които са свързани и с производствения процес, осъществяван от предприятието. Но, например разходите, извършени за отделен дълготраен материален актив с екологично предназначение по повод на неговото изменение с цел удължаване на полезния му срок на годност е разход, който може да бъде направен и за специализирани съоръжения за околната среда.

Последващите разходи за текущ ремонт и за подобрене, модернизация и реконструкция на дълготрайни материални активи, вкл. на активи с екологично предназначение, се отнасят по различен начин в себестойността на произведената продукция. Разходите за текущ ремонт се включват в себестойността на готовата продукция за текущия отчетен период, през който те

са извършени. Разходите за подобрене, модернизация и реконструкция на дълготраен материален актив, вкл. на актив с екологично предназначение се включват на части в себестойността на готовата продукция, като се разсрочват през целия амортизационен срок на актива. Това се дължи на обстоятелството, че с последващите разходи за подобрене, модернизация и реконструкция се увеличава отчетната стойност на дълготрайния материален актив. Разсрочването на тези разходи е в съответствие с принципа за съпоставимост между приходите и разходите – важен счетоводен принцип, който не е посочен в Закона за счетоводството, [5] с което се създават условия за изкривяване и манипулиране на финансовите резултати на предприятията.

Както разходите за придобиване на дълготрайни материални активи с екологично предназначение (първоначални разходи), така и разходите за подобрене, модернизация и реконструкция на посочените активи следва да се отчитат и оповестяват поотделно както по видове активи (специализирани съоръжения и интегрирани технологии), така и по направления на околната среда. Тези направления са следните:

1) Разходи за отпадъчни води: а) специализирани съоръжения, в това число: производствени пречисвателни станции за отпадъчни води; селищни пречисвателни станции за отпадъчни води; канализация; други разходи за отвеждане на отпадъчни води; б) интегрирани технологии.

2) Разходи за обратно водоснабдяване.

3) Разходи за опазване на въздуха, в това число: а) специализирани съоръжения; б) интегрирани технологии.

4) Разходи за опазване на почвата, подземните и повърхностните води: а) специализирани съоръжения, в това число: противоерозионни мероприятия; рекултивация на сметища и депа за отпадъци; рекултивация на други нарушени терени, например горския фонд; почистване на замърсени земи; почистване на повърхностни и подземни води от замърсители; биологическа и интегрирана растителна защита; отводняване и други подобни разходи; б) интегрирани технологии.

5) Разходи за опазване на горите.

6) Разходи за опазване на биоразнообразието, защитените територии, зони и обекти: а) специализирани съоръжения; б) интегрирани технологии.

7) Разходи за ловно- и рибностопански мероприятия. В състава на тези разходи не се включват разходите за мероприятия с промислени цели.

8) Разходи за третиране на отпадъците. В състава на тези разходи не се включва такса за битови отпадъци, дължима, респ. платена от предприятието. а) специализирани съоръжения, в това число: инсталации за оползотворяване както на неопасни, така и на опасни отпадъци; инсталации за обезвреждане поотделно на неопасни и на опасни отпадъци, които са различни от депа; депа поотделно за неопасни и за опасни отпадъци; отстра-

няване, транспортиране и съхранение поотделно на неопасни и на опасни отпадъци; текущи разходи за дълготрайни материални активи с екологично предназначение за почистване на уличните платна, площадите, алеите, парковете и другите територии от населените места, които са предназначени за обществено ползване, с което се показва социалноотговорното развитие на бизнеса в полза на обществото; текущи разходи за поддържане на транспортни средства и други съоръжения поотделно за неопасните и за опасните отпадъци; б) интегрирани технологии.

9) Разходи за защита от шума: а) специализирани съоръжения; б) интегрирани технологии.

10) Разходи за апаратура за мониторинг и контрол.

Източници за финансиране придобиването на дълготрайни материални активи с екологично предназначение

Източниците за финансиране на дълготрайните материални активи на предприятието, които са предназначени за опазване на околната среда, могат да се систематизират в следните направления: а) собствени средства; б) субсидии от държавата и общините без национално съфинансиране (финансиране за инвестиции); в) средства по програми, администрирани от националния фонд към Министерство на финансите; г) средства по програми, администрирани от разплащателната агенция към Държавен фонд "Земеделие"; д) средства от Европейския съюз и свързаното с тях национално съфинансиране; е) средства по други програми на Европейския съюз; ж) средства от други международни организации и свързаното с тях национално съфинансиране; з) средства от други държави и свързаното с тях национално съфинансиране; и) други източници на средства от чужбина; к) други източници на средства от страната.

Анализ и оценка на ефекта от промените в първоначалните оценки на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация на дълготрайни материални активи с екологично предназначение

При придобиването или при последващото използване на дълготрайните материални активи с екологично предназначение индустриалните предприятия поемат задължения за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени. Тук става дума за първоначалната приблизителна оценка на разходите, които тези предприятия биха извършили при демонтажа и преместването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение, както и за възстановяване на терена (площадката), на която активите са разположени.

В случая като провизии се признават само онези задължения на предприятията, които са резултат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещото осъществяване на техния бизнес. За текущия период те поемат задължението и признават провизия именно за бъдещите разходи за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките до степента, до която те са задължени да възстановят щетите, нанесени на околната среда. Провизията се признава по приблизителна счетоводна оценка.

Предприятията следва да установят настъпилата промяна в приблизителната оценка на признатата провизия, което е свързано с изходящ поток от ресурси за уреждане на задължението, който поток съдържа икономически ползи. При положение, че предприятията достигнат до извода, че поради търговски натиск или законови изисквания, е необходимо да извършат разходи за бъдещи дейности за опазване на околната среда, като например поставяне на филтри на комините и други подобни, то за текущия период не възникват задължения във връзка с тези разходи. Посочените разходи се признават като разходи за бъдещи периоди и не участват при формирането на финансовия резултат за текущия период. По този начин се спазват изискванията на принципа за съпоставимост между приходите и разходите. Важен принцип от гледна точка на изискванията за вярно и честно представяне на разходите и приходите, както и формирането на действителен финансов резултат за текущия отчетен период. Същевременно с това за текущия период не се признава провизия.

Промените в задълженията на предприятията за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени, зависят от прилагания метод за оценка на съответните дълготрайни материални активи с екологично предназначение, който е възприет и оповестен в тяхната счетоводна политика. Предприятията могат да оценяват тези активи по модела на себестойността или по модела на преоценената стойност.

Ако предприятията възприемат модела на себестойността, то за текущия период с промените в посочените по-горе задължения се увеличава или намалява себестойността на съответния дълготраен материален актив. При увеличаване на себестойността на актива предприятията следва правилно да преценят дали новата балансова стойност на актива може да не е напълно възстановима. Ако тя не е възстановима напълно, то предприятията дават приблизителна оценка на възстановимата сума на актива и отчитат всички загуби от обезценка, съгласно МСС 36 "Обезценка на активи". При положение, че сумата на намалението на поетите от предприятията задължения е по-голяма от балансовата стойност на актива, то разликата следва да се признае във финансовия резултат за текущия период.

Ако предприятията възприемат модела на преоценка за оценка на дълготрайните материални активи, в т.ч. на активите с екологично предназначение, то с промените в задълженията за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени, се преоценяват съответните активи. Като резултат от преоценката балансовите стойности на активите не следва да се различават съществено от тези, които биха били определени при използването на модела на справедливата стойност към датата на счетоводния баланс. Всички преоценки на активите се отнасят във финансовия резултат или в преоценъчния резерв, т.е. в собствения капитал на предприятието. Тук са възможни две ситуации. При положение, че сумата на посочените по-горе задължения се намалява, то сумата на намалението се отнася в увеличение на преоценъчния резерв. Възможно е сумата на намалението да се признае във финансовия резултат за текущия период. Това става при положение, че се възстановява обратно предходно намаление на стойността на актива, което е било признато във финансовия резултат. Ако сумата на намалението на тези задължения е по-голяма от балансовата стойност, която е трябвало да бъде призната, ако активът е бил оценен по модела на себестойността, то остатъкът от намалението винаги се признава във финансовия резултат. При положение, че сумата на задълженията за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени, се увеличава, то сумата на увеличението се признава във финансовия резултат на предприятието. Възможно е тази сума да се отнесе директно в преоценъчния резерв до степента на всяко негово кредитно салдо във връзка със същия актив.

Заклучение

Индустриалните предприятия, осъществяващи бизнеса си в страната, имат потребност от теоретично обоснована методика за анализ и оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Очакванията са, че предложената методика за анализ и оценка на тези активи успешно може да се приложи в стопанската практика в страната, тъй като резултатната аналитична информация е с определена степен на полезност за финансовия мениджмънт на предприятията.

По наше мнение, съществуват определени проблеми, на които бизнес анализът следва да предложи обосновани теоретични решения.

Първият въпрос е по отношение на инвестираните от предприятията средства за придобиване на оборудване и апаратура за опазване чистотата на въздуха и намаляване на шума и вибрациите в работните помещения. Съгласно европейските изисквания разходите, формиращи цената на продо-

биване на тези активи се признават за текущ разход за отчетния период, тъй като те са свързани със създаване на условия за здравословни и безопасни условия на труд. Проблем тук може да възникне в случаите, когато тези разходи са значителни по размер и са по-големи от установения стойностен праг на същественост за признаване и заприходяване на дълготрайните материални активи в състава на имуществото на предприятието. Считаме, че в подобни ситуации оборудването и апаратурата за опазване чистотата на въздуха и намаляване на шума и вибрациите в работните помещения, следва да се признаят за дълготраен материален актив и да се заведат в състава на активите на предприятието по тяхната отчетна стойност.

Вторият въпрос касае методиката за анализ на ефективността от използването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Не във всички случаи могат да се използват традиционните показатели – коефициентите на натовареност и на поглъщаемост, за анализ на ефективността от използването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Става дума за специализираните съоръжения с екологично предназначение, чието участие при формирането на приходите и на финансовите резултати от оперативната дейност на предприятието не може непосредствено да се определи. По мнение на автора за анализиране и оценяване на ефективността от използването на специализираните съоръжения с екологично предназначение могат да се използват различни показатели, характеризиращи състоянието на околната среда (въздуха, водата, почвата и др.).

Бележки:

- [1] СС16 "Дълготрайни материални активи", ПМС 46/21.03.2005. ДВ бр.30/07.04.2005, изм.и доп. ДВ бр.3/12.01.2016
- [2] Душанов И., М.Димитров, Курс по счетоводство на предприятието, изд. "Тракия М", С., 2015, с.151
- [3] СС16, т.6.1.
- [4] СС16, т.6.2.
- [5] Закон за счетоводството, ДВ бр. 95/08.12.2015, чл.26

Референции:

Law on Accounting, SG no. 95/08.12.2015

СС16 "Tangible Fixed Assets ", PMS46/21.03.2005. SG No.30/07.04.2005, am. and suppl. SG No.3/12.01.2016

Dushanov, I., Dimitrov, M. (2015), Company Accounting Course, Ed. Trakia M, Sofia.

Chukov, K., Ivanova, R. (2017), Financial and Economic Analysis, University of National and World Economy, Sofia.

ПО НЯКОИ ВЪПРОСИ НА АНАЛИЗА И ОЦЕНКАТА НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ЕКОЛОГИЧНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

Резюме

Обект на изследването са дълготрайните материални активи с екологично предназначение, а предмет – някои въпроси от методиката за техния анализ.

Поставената цел е представяне на методика за анализ на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. За постигане на целта се решават следните задачи: определят се методическите етапи на анализа, формира се система от показатели и се предлагат методи за анализ и оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Като резултат от изследването се предлага методика за анализ на дълготрайните материални активи с екологично предназначение, която е теоретично обоснована и практически приложима в стопанската практика. Въз основа на получената аналитична информация мениджмънтът на предприятията може да взема правилни и обосновани решения за управление на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Ключови думи: методика, анализ, дълготрайни материални активи с екологично предназначение

JEL: M49

SOME ASPECTS OF THE ANALYSIS AND EVALUATION OF FIXED TANGIBLE ASSETS WITH ECOLOGICAL USE

Rositsa Ivanova *

Abstract

This publication studies the fixed tangible assets with ecological use, and its subject matter covers some aspects of the methodology for their analysis.

This publication is aimed at presenting a methodology for analysis of fixed tangible assets with ecological use. The following tasks are solved for achieving this aim: the methodological stages of the analysis are defined, a system of indicators is established, and methods for analysis and evaluation of fixed tangible assets with ecological use are proposed.

As a result of the study, this publication suggests a methodology for analysis of fixed tangible assets with ecological use, which is theoretically justified and practically feasible in the business practice. Based on the obtained analytical information, the enterprise's management may make proper and reasonable decisions for management of fixed tangible assets of ecological use.

Key words: methodology, analysis, fixed tangible assets with ecological use.

JEL: M49

* Rositsa Ivanova, PhD, Assoc. Prof, Department of Accountancy and Analysis, University of National and World Economy, Sofia, email: Rosi_Ivanova@abv.bg