

# МЕТОДОЛОГИЧНИ ПРОБЛЕМИ ПРИ СЧЕТОВОДНОТО ТРЕТИРАНЕ И ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ОПАЗВАНЕ НА ОКОЛНАТА СРЕДА

Бойчинка Йонкова\*

## 1. СЪЩНОСТ И ХАРАКТЕРИСТИКА НА РАЗХОДИТЕ ЗА ОПАЗВАНЕ НА ОКОЛНАТА СРЕДА

От средата на 70-те години разходите за опазването на околната среда в световен мащаб постоянно нарастват. В началото на 21 век все още продължава да господства мнението, че изпълнението на нормативните разпоредби за опазването на околната среда е свързано със значително натоварване на присъщите на оперативната дейност разходи на предприятията. В същото време многобройните примери от производствената практика доказват обратното, а именно, че ако се осигури опазване на околната среда, значително се спестяват разходите на отделните предприятия.

Екологичните цели могат да бъдат различни (фигура 1), но разходите за опазването на околната среда най-общо могат да се дефинират като разходи, които възникват вследствие на законови разпоредби или обществен натиск с оглед да допринесат за предотвратяване, както и за възстановяване от замърсяването на околната среда.

Цел
Предпазване, защита и подобряване на околната среда
Защита на човешкото здраве
Предпазливо и рационално използване на националните ресурси
Набелязани мерки в международен план за разрешаване на световни екологични проблеми
Устойчиво управление на естествените ресурси
Интегриран контрол и предпазване от замърсяване
Намаляване употребата на невъзстановяеми източници на енергия
Подобряване управлението на движение
Подобряване качествата на околната среда в градските зони
Подобряване и запазване на общественото здраве
Промени в климата
Качество на въздуха
Биоразнообразие
Околна среда в градовете
Управление на отпадъците
Крайбрежни зони
Управление на водните ресурси

\* Бойчинка Йонкова е доктор по икономика, доцент в катедра „Счетоводство и анализ“, e-mail: [Bjankova@abv.bg](mailto:Bjankova@abv.bg); тел. 81-95-502.

### Фигура 1

На базата на различни критерии могат да се разграничат различни групи разходи за опазване на околната среда. На фигура 2 са представени два от тях:

Приложна сфера на класификацията	Класифициране
За целите на контрола от гледна точка на възникването	Разходи за възстановяване на нарушено екологично равновесие Разходи за предотвратяване на нарушаването на екологичното равновесие
За целите на отчетността и връзката на разходите с финансовите отчети на предприятието	Вътрешните разходи за околна среда Външни разходи за околна среда

### Фигура 2

За целите на контрола от гледна точка на възникването могат да се разграничат две групи разходи:

**ПЪРВА ГРУПА: разходи за възстановяване на нарушено екологично равновесие.** По правило тези разходи са свързани с въздействията, които оказва индустрията (всяко отделно предприятие), домакинствата, общественият транспорт или други обществени участници или области върху околната среда. В случай че е необходимо преодоляване на неблагоприятните последици, те се третираят като разходи за възстановяване на нарушено екологично равновесие.

**ВТОРА ГРУПА: разходи за предотвратяване на нарушаването на екологичното равновесие.** Те са свързани с остойностеното потребление на природни блага, например употребата на невъзобновяеми суровини, възможните щети за околната среда (щети в екосистемите, увреждания на здравето, щети нанесени върху сградния фонд и т.н.). Този тип природозащитни разходи могат да се разглеждат в широк и тесен смисъл. Най-общо става дума за опазване и възпроизводство на околната среда, като съвкупност от извършените разходи за опазване и възпроизводство на природните елементи на околната среда в рамките на страната, включително тези за тяхното усвояване и разработване, а така също и за въвеждане в експлоатация на природозащитни обекти и съоръжения. В тесен смисъл на думата се имат предвид непосредствените инвестиционни и текущи природозащитни разходи, извършени от отделните предприятия или по отделни проекти за един или друг район на страната. По своята форма те са част от икономическите ресурси на обществото, които се отделят за реализиране на определени природозащитни цели.

Този вид разходи са за възпроизводство на околната среда, което като съставна част на социално-икономическата система се осъществява по силата на определени икономическите закони. Същевременно като втора особеност на разходите за предотвратяване на нарушаването на екологичното равновесие може да се посочи значителната им зависимост от действието на природните закони, поради което не винаги с голяма точност се определят доколко те са присъщи и необходими, своевременни и ефективни.

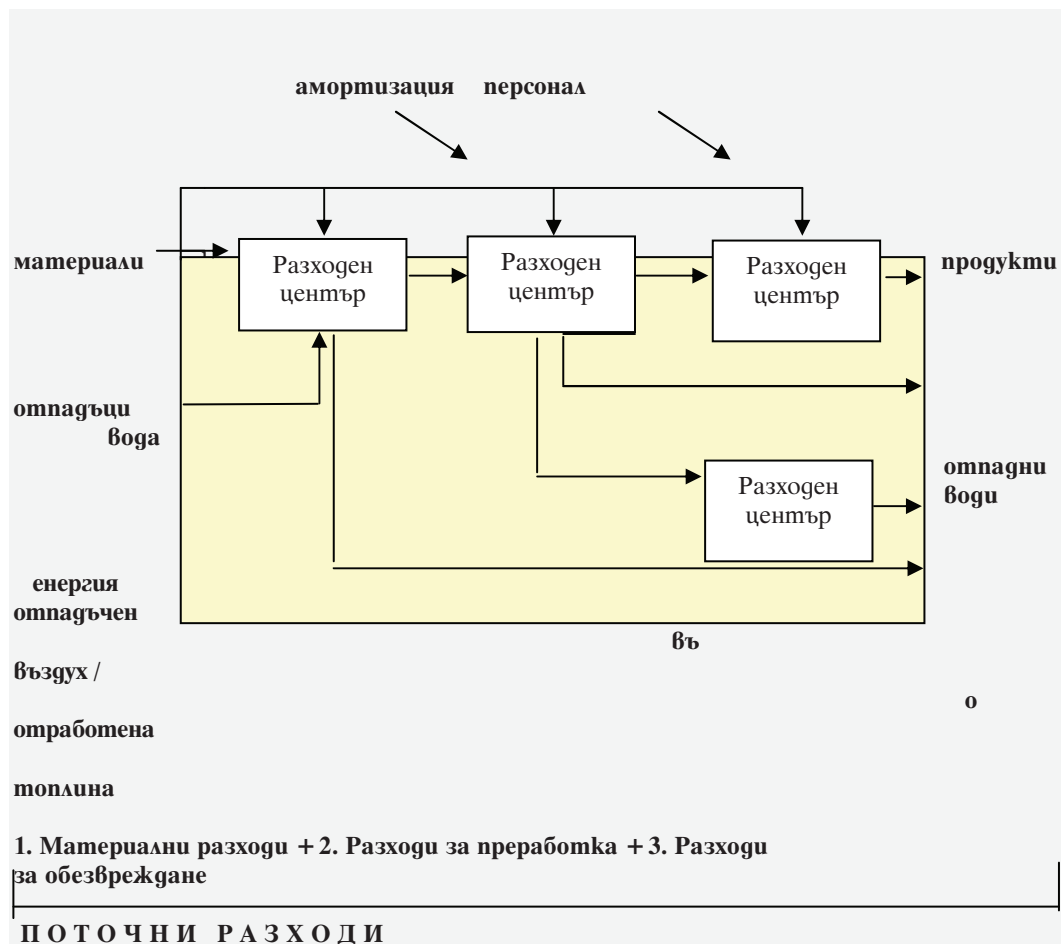
Също като особеност на тази група разходи е, че те се извършват преди всичко от предприятията, но до голяма степен получените резултати се проявяват в по-широк мащаб. Следва да се подчертае, че е необходимо комплексното им извършване, тъй като именно глобалният им характер е от особено важно значение. В крайна сметка всички екологични проблеми могат да бъдат решени на световно равнище.

Дали парите за опазване на околната среда си струват, понеже скъпите пречиствателни станции, филтри или приспособления за събиране и транспортиране на отпадъци трябва да заработят, винаги ни връща в центъра на дебата за нововъведените по-строги гранични стойности или пък други нови законодателни разпоредби. Същевременно винаги е съществувал и интерес, особено в големите предприятия, да бъде преценен точният размер на разходите за опазване на околната среда, за да може да се контролира тяхното развитие и при необходимост да се ползва като аргумент или доказателство за постиженията на предприятието, в това число да се представи пред широката общественост.

Под разходи за предотвратяване нарушаването на екологичното равновесие в отделното предприятие се разбират разходите, които възникват въз основа на проведените мероприятия (вече взетите мерки) с оглед да се способства за предотвратяване или намаляване на замърсяването на околната среда. В практиката на първо място като такива се регистрират разходите за привеждането в действие на съоръжения за опазване на околната среда (пречиствателни станции, филтри, сепариране на отпадъците). По-нататък се включват външните разходи за събиране, транспортиране, обезвреждане и в някои случаи също разходите за производствен екологичен мениджмънт. Производствените разходи за опазването на околната среда са по-всеобхватни в сравнение с разходите за последваща екологична грижа. Все повече се разпространяват интегрираните решения, при които чрез едно подобро модернизиране на съоръжение или на производствения процес се предотвратява замърсяванията на околната среда. Как и кои от тези разходи за опазване на околната среда могат да се преценят като присъщи и необходими при изчисляването на размера на общите разходи, зависи от това доколко прецизно и ясно могат да бъдат разграничени разходите за опазване на околната среда на разглежданите съоръжения, съответно за екологичните мероприятия и в какво, къде и как установените разходи за опазване на околната среда задължително трябва да се извършват.

Като пример нека да си представим, че дадено предприятие е задължено да установява последващото опазване на околната среда и да го съобщава на съответните институции според закона по отношение на статистиката на околната среда. В този случай не стои въпросът дали изобщо е необходимо да се оценят разходите за опазване на околната среда, а става дума за възможността да се обоснове правилно решение за изграждането на система по места за определяне на разходите за опазване на околната среда, което да даде и възможност за по-доброто наблюдение (контрол) на текущите разходи. Преди да бъдат систематично калкулирани при внедряване на технологии или мероприятия, разходите за опазването на околната среда трябва старателно да бъдат проверени дали те са правилно пресметнати и съответно необходими.

Често потенциалът за намаляване на разходите се разкрива със интегрираните технологии, например чрез управление на кръгооборота (изследване на поточните разходи) и чрез оптимизиране на технологичните процеси (фигура 3).



Фигура 3

Разработването на поточен модел трябва да се осъществи от един малък екип, който по възможност да се състои от представители на функционалните направления (като примери могат да се посочат отдели като Снабдяване, Производство, Логистика, Екологичен мениджмънт, Управление на качеството и т.н.).

Процесът за разработване на материалния и енергиен поточен модел обхваща изпълнението на следните задачи:

- определяне (фиксиране) на границите на системата;
- определяне на разходните центрове;
- определяне на материалните и енергийни потоци;
- разработване на поточния модел и документация.

Самото развитие на проекта е свързано с **разработването на поточен модел, включващо:**

- поточен модел с разходни центрове;

- дефиниране на границите на системата със съответна степен на детайлизация.

**Разглеждане (проучване) на поточните разходи в допълнителна калкуляционна схема:**

- установяване на количествата по периоди;
- систематизиране на разходите;
- калкулиране (натрупване, съединяване на частите в едно цяло) за целите на оценяването (остойностяването).

**Интеграция на пресмятането на поточните разходи в информационната система:**

- отстраняване на установените слабости в разходните норми;
- оптимизиране процеса на регистрацията на данни;
- преработване на документацията и систематизацията на разходите в отчетността.

**Мениджмънт на поточните разходи** – свързано с разпространяване на създадения модел за поточните разходи в предприятието.

Както беше посочено на фигура 1 за целите на отчетността и връзката на разходите с финансовите отчети на предприятието разходите могат да се разглеждат като вътрешни и външни разходи.

**ПЪРВА ГРУПА: Вътрешни разходи за опазване на околната среда**, които се понасят от причинителите (личности, групи, или институции) непосредствено (например разходите за отстраняване на щетите, пряко причинени на околната среда), или косвено (непряко). Екологичните разходи в предприятията се отчитат като част от общите разходи. Тази практика затруднява систематичното изследване на еколого-икономическата ефективност от природозащитната дейност. Бъдещото усъвършенстване на икономическите отношения и екологичните разходи ще бъдат равностойни при формулиране на стратегии за развитие от предприятията.

Вътрешните екологични разходи могат да се разглеждат като сума на преки и непреки разходи. Определена част от преките разходи са тясно свързани с опазването на околната среда и оказват видимо въздействие по отношение на подобряването на производствените процеси (намаляване на отпадъци; отпадни води; отпадъчен въздух; отработена топлина; шум и т.н.) Други разходи са насочени преди всичко към усъвършенстване на технологичните процеси, но едновременно с това съдействат за повишаване и ефективността от природозащитната дейност. Към тази група се отнасят преди всичко разходите за внедряване на нова техника и прогресивни технологии, свеждащи до минимум или напълно изключващи вредното въздействие на производството и повишаващи ефективността му. Тяхната основна цел е постигането на определен производствен ефект, а екологичният ефект е съпътстващ. Непреките екологични разходи се формират в резултат на взаимодействието на вътрешноотраслови и междоотраслови връзки при осъществяване на природозащитната дейност.

От гледна точка на реципиентите замърсяването на околната среда оказва отрицателно въздействие. Такива са: население, селскостопански площи, горски

ресурси, рибни ресурси, рекреационни ресурси. Във тази връзка възникват два основни вида разходи:

1. разходи за предпазване на реципиентите от въздействието на замърсената среда;
2. разходи, предизвикани от въздействието на замърсената среда върху реципиентите.

Размерът на разходите от първата група зависи например от необходимите разходи за предотвратяване използването на замърсената вода за технологични и комунално-битови нужди. Към тях се отнасят разходите за разреждане на отпадъчните води, използването на по-сложни методи за очистване на водата при водоподготовка, организиране използването на нови чисти източници и т.н. Аналогични разходи при атмосферното замърсяване са по прилагането на системи за пречистване на въздуха, постъпващ в жилища и производствени помещения, при подаването (от незамърсен район) на въздух за технологични нужди, създаване на санитарно-защитни зони и изнасяне на източниците на замърсяване извън пределите на града и др.

Разходите от втората група, които са предизвикани от въздействието на замърсената среда върху реципиентите са свързани главно със замърсяване на атмосферата, акустичната среда на населените места, а при замърсяването на водните източници – за онези водопотребители (водоползватели), които използват замърсена вода (напоително земеделие, хидротехнически съоръжения и обекти). Техният размер се определя от разходите за компенсиране на негативните последици от влиянието на замърсяването върху хората и различните обекти.

Общите разходи от посочените две групи изразяват икономическата щета от замърсяването на природната среда. Следователно тази икономическа щета е комплексна величина и се определя като сума от щетите, нанасяни на отделните реципиенти в пределите на замърсената зона.

Разходите за предотвратяване въздействието на замърсената среда върху реципиентите, разходите, предизвикани от влиянието на средата върху реципиентите, и, накрая, разходите за предотвратяване замърсяването на околната среда формират сумарните разходи, свързани със замърсяването на околната среда.

**ВТОРА ГРУПА: Външни разходи за околна среда** са тези, които не се понасят от причинителя (например гадено предприятие), и следователно не се третират като разход за дейността му.

За значението на външните разходи свидетелства опитът да се оценят в стойност екологичните въздействия, които едно предприятие поражда в резултат на своята дейност. Например да се вземат предвид сигурните долни граници на съществуващите оценки за външни разходи за производството на електроенергия, след което по-лесно може да бъде обоснована стойността на енергията на спестените инвестиции. Освен това границите между външните и вътрешните разходи за околна среда могат текущо да се прехвърлят (да се променят) в течение на годината, например чрез повишаване на данъците или нови наредби. Разходите които още се смятат за външни, в средносрочен или дългосрочен план

могат да станат вътрешни и съответно да се вземат под внимание в процеса на обосноваване на решения и съответно при планирането. При оценяването на външните разходи съществуват все още значителни методологични проблеми и несигурност. Например понастоящем все още няма задоволително решение да се вземат предвид сумарно всички вреди, при които различните екологични ефекти взаимно се засилват или нарастват. Също така проблемът с въздействието на щетите от разстояние (дистанционните щети) като например въздействията от разстояние или забавените във времето ефекти все още не може да бъде задоволително решен. В случая съществува необходимост от значителна изследователска и развойна дейност. Като аргумент срещу остойностяването и калкулирането на външните разходи са също така големите разходи, които по правило само крупните компании могат да си позволят, или пък могат да бъдат избегнати с подкрепата на компетентни съветници и изследователски институти (институции).

Методите за определяне на външните разходи, основаващи се на тясната връзка с резултатите и необходимостта от субективно оценяване, се подлагат многостранно на критика. Това е последвано от оценяването на смисъла и целта от остойностяването и калкулирането (превръщането в парични стойности на външните ефекти) от гледна точка на фирмената практика.

Във фигура 4 са представени някои от основните формулировки на задачите, характера, както и предимствата и недостатъците на необходимостта от остойностяване (оценяване) на тези разходи.

	Оценка на разходите за проекти и инвестиции	Оценка на разходите за опазване на околната среда	Оценка на разходите за материални и енергийни потоци	Оценка на външните разходи за опазване на околната среда
<b>Задача</b>	Оценяване на разходите за отделните производствени (екологични) мероприятия	Сепариране и калкулиране на разходите за съоръжения, които не причиняват вредни въздействия върху околната среда и екологични мероприятия	Регистриране и калкулиране на всички разходи, свързани с даден материал, продукт или отпадък (напр. бракувана стока, отработена вода, отработено гориво) или с определен енергоносител	Регистриране на произтеклите от една планирана инвестиция или свързани с дейността на предприятието външни разходи за опазване на околната среда
<b>Характер</b>	Еднократно специално оценяване на разходите, сравняване на алтернативи и избор на инвестиционни проекти	Текущо или годишно калкулиране, на разходите по места (обекти) – например разходите за пречиствателна станция	Детайлизиране на общоприетото систематизиране на разходите чрез ориентация към материалните потоци; надстройване на моделите на калкулация на материалните и на енергийните потоци	Самостоятелно оценяване или като част от общата оценка на инвестиционните разходи
<b>Пример</b>	Преустройство на производствения процес на чиста от употребявана	Разходите за изграждане на пречиствателна станция, за вентилационен филтър, склад за	За несъздаващите стойност остатъчни вещества (например специални отпадъци) предприятията пла-	Пресмятане на неплатените щети (вреди) нанесени на околната среда от една електроцентр-



	вече вода; Сравняване на различни варианти за обработка на утайки от филтрирана отпадна вода.	опасни вещества или методи за разделяне на отпадъците и такси за събиране и транспортиране на отпадъците, разходи за провеждане на обучения по опазването на околната среда	щат многократно и следователно могат да се оценяват и отчитат систематично, например при покупката, по време на производствения процес и при обезвреждането	рала, използваща възлища (горските щети, или намалението на реколтата чрез отделените във въздуха вредни вещества и др.)
--	--	---	---	--

Фигура 4

## 2. ПОСТАНОВКА НА ВЪПРОСА ЗА ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ОПАЗВАНЕ НА ОКОЛНАТА СРЕДА

В националната ни счетоводна практика въпросът за отчитане на разходите за опазване на околна среда бе първоначално регламентиран с Национален счетоводен стандарт 6 Отчитане на разходите за опазване на околна среда, който в предходната редакция на стандартите бе с номер 23. С приемането на Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия (в сила от 01.01.2005 г., обн., ДВ. бр. 30 от 7 април 2005 г.), които са в съответствие с Международните счетоводни стандарти/Международни стандарти за финансово отчитане, този въпрос отпадна като самостоятелно третиран в отделен стандарт. Самостоятелни проблеми обаче, свързани с екологичните разходи, намират своето третиране по аналогия или в конкретно в останалите счетоводни стандарти (МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, МСС/СС 37 Провизии, условни активи и условни пасиви, МСС/СС 38 Нематериални активи, МСС/СС 36 Обезценка на активи, КРМСФО 1 Промени в съществуващи задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения, КРМСФО 5 Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда).

От съществено значение е разглеждането на екологичните разходи като текущи и нетекущи разходи. Примерни текущи разходи, които се начисляват като разходи за дейността по отделни сектори и мероприятия, са представени във фигура 5.

Без да навлизаме в подробности относно обстоятелствата и размера на таксите и съответно глоби и санкции ще отбележим само, че те са конкретизирани в съответните закони: Закона за опазване на околната среда, Закона за водите, Закона за управление на отпадъците, Закона за лечебните растения, Закона за защитените територии, Закона за чистотата на атмосферния въздух, Закона за подземните богатства, Закона за биологичното разнообразие и Закона за защита от вредното въздействие на химичните вещества и препарати. По отношение на неизплатени в срок глоби и санкции те се събират заедно с лихвите за санкциите и разноските от Агенцията за държавни вземания по реда на Данъчния процесуален кодекс. Министърът на околната среда и водите или упълномощено от него длъжностно лице издава акт за установяване на публично държавно вземане.

<b>I. Екологични области – икономика на отпадъците, опазване на водите, борба с шума, пречистване на въздуха</b>				
	Икономика на отпадъците	Опазване на водите	Борба с шума	Пречистване на въздуха
<b>1. Примерни текущи разходи, свързани с вече изградени проекти</b>				
-Амортизации - Капитализирани лихви - Разходи за основни и спомагателни материали - Разходи за външни услуги и други разходи, особено за самостоятелно проведените мероприятия				
<b>2. Примерни такси и вноски</b>				
Особено таксите за обезвреждането на твърдите битови отпадъци и таксите за канализация				
<b>3. Примерни други текущи разходи, но не за работата на съоръженията</b>				
Външни услуги, обезвреждане на отпадъци и т.н.				
<b>II. Екологични области: опазване на природата и грижа за ландшафта</b>				
- Такси и вноски (такси за разрешителни, вноски за членството в съюзи, сдружения, браншови камари) - Разходи за външни услуги и за самостоятелно проведени мероприятия				
<b>III. Област саниране и оздравяване на почвата</b>				
Като при точка I. От амортизации на почвата до други текущи разходи				
<b>IV. Емисионни такси</b>				
- Такси за отпадните води - Такси за отпадъците				

Фигура 5

Само ще отбележим спецификата и проблемите свързани с прилагането на чл. 54 от Закона за опазване на околната среда за ползването на горите<sup>1</sup>. Съгласно

<sup>1</sup> Закон за опазване на околната среда, Обн., ДВ, бр. 91 от 25 септември 2002 г. у попр. ДВ, бр. 98 от 18 октомври 2002 г., изм., ДВ, бр. 86 от 30 септември 2003 г., изм., ДВ, бр. 70 от 10 август 2004 г., изм., ДВ, бр. 74 от 13 септември 2005 г., изм., ДВ, бр. 77 от 27 септември 2005 г., изм., ДВ, бр. 88 от 4 ноември 2005 г., изм., ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2005 г., изм., ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., изм., ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г., изм., ДВ, бр. 65 от 11 август 2006 г., изм., ДВ, бр. 82 от 10 октомври 2006 г., изм., ДВ, бр. 99 от 8 декември 2006 г., изм., ДВ, бр. 102 от 19 декември 2006 г., изм., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г.

неговите разпоредби за дивеча, рибите, билките, гъбите и други възобновими биологични ресурси от земите и водите собственост на държавата и на общините, се заплащат такси съгласно съответните специални закони. В тази област трябва да се направят съществени усилия за привеждане на законодателството в съответствие с принципите на пазарната икономика, като се разработят адекватни методики за определяне на цената на ресурсите, а същевременно и ограничения при т.н. ползване. Например увеличената популация на кафявите мечки, които са наше природно богатство и защитен вид (след като последната такава бе убита във Франция), не следва да се възприема като обстоятелство, което да разреши на държавните чиновници да дават на каквато и да е цена разрешителни за тяхното избиране.

Другата група разходи за околна среда са свързани с т.н. инвестиции. Като примери за нетекущи инвестиционни разходи, които се разсрочват във времето посредством процеса на тяхното амортизиране, могат да се посочат:

- Инвестициите, както и стойността на нововзети под наем специализирани съоръжения, които изключително или преимуществено служат за опазване на околната среда.

- За всяка екологична област (икономика на отпадъците, запазване на водите, борба с шума, пречистване на въздуха, опазване на природата, грижа за ландшафта и саниране на почвата) се правят проучвания: застроените парцели, построените (сметища, временни хранилища, канализация, шумоизолиращи стени и т.н.); парцели без собствени сгради; технически съоръжения, машини и други съоръжения (инсенератори, машини за раздробяване, съоръжения за флотирание на водите, звукозаглушители(шумозаглушители), измервателни станции съоръжения за прихващане на серните и азотни емисиите и т.н.); специализирани производствени съоръжения.

В структурата на природозащитните разходи най-голям относителен дял имат разходите за пречиствателни съоръжения, които показват тенденция на увеличение в световен мащаб. Посочената тенденция се дължи на няколко причини. Непрекъснатото натоварване на природната среда с различни замърсяващи вещества обуславя прилагането на все по-сложни методи на пречистване. Освен това практиката изисква измервателната апаратура за нуждите на контрола върху замърсяването на въздуха и водите да бъде прецизна и с висока чувствителност. Всичко това оскъпява съоръженията. Не на последно място, една от причините за нарастване на разходите за пречиствателни съоръжения е търсенето. Днес опазването на природната среда се превърна първостепенен световен проблем. Във всички страни природозащитната дейност е правно регламентирана, което обуславя и все по-голямото търсене на апаратури и съоръжения с природозащитно предназначение.

Като специфичен правен механизъм митата са публичноправни плащания в полза на фиска, които се налагат на стоките при преминаването на митническата граница. От значение по отношение на влиянието върху околната среда при изграждането на вътрешния пазар имат видовете мита според движението на стоките – вносни и износни; според преследваната цел при налагане на митата – фискални и покровителствени, и според политическите обстоятелства,

които са диктували определянето им – автономни и диференциални митнически тарифи.

Например освобождаване от мита се предвижда при внос на апаратура за мониторинг на околната среда инсталации и съоръжения за намаляване на вредните вещества в изпускните отпадъчни води или газове; пречиствателни инсталации за питейни води; вещества и субстанции, заместители на озоноразрушаващи вещества; специализирани инсталации и съоръжения за преработка, складиране и обезвреждане на отпадъци, както и специализирани машини за събиране и транспортиране на отпадъци; инсталации и съоръжения за получаване на енергия от алтернативни източници; материали и комплектровка за производство на енергоспестяващи лампи; материали, оборудване и съоръжения за повишаване на ядрената и радиационната безопасност.

Особен вид екологична такса са и постъпленията чрез процеса на приватизация на държавни и общински обекти. При приватизация, с изключение на сключените приватизационни договори до 1 февруари 1999 г. от чуждестранни и български физически и юридически лица, отговорността за нанесените щети върху околната среда, настъпили от минали действия или бездействия, носи държавата при условия и по ред, определени с акт на Министерския съвет. Оценката на щетите до момента на приватизация се извършва в съответствие с методика, утвърдена от министъра на околната среда и водите.

В Наредба за условията и реда за определяне на отговорността на държавата и за отстраняване на нанесените щети върху околната среда, настъпили от минали действия или бездействия при приватизация, е включена глава<sup>1</sup>, която регламентира въпросите за финансирането и отчетността Дейностите по програмата за отстраняване на екологичните щети се финансират въз основа на одобрените инвестиционни проекти. Отчитането на изпълнението на дейностите по програмата за отстраняване на екологичните щети се извършва в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти, като се прилага необходимата аналитична отчетност по обекти, етапи и видове разходи. Изпълнителят на програмата за отстраняване на екологичните щети представя при поискване в Министерството на финансите междинни финансови отчети не по-късно от 45 дни след края на съответното 6-месечие при спазване на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти.

Активите по смисъла на Закона за счетоводството, придобити при изпълнението на програмата за отстраняване на екологичните щети чрез финансиране от държавата, са собственост на приватизираното дружество, съответно на купувачите на обособената част, и се използват целево и по предназначението им за опазване на околната среда и след цялостното изпълнение на програмата. Промени в собствеността, целевото предназначение и/или отписване на активи се извършват след предварително съгласие от страна на МОСВ и МФ.В случаи-

<sup>1</sup> НАРЕДБА за условията и реда за определяне на отговорността на държавата и за отстраняване на нанесените щети върху околната среда, настъпили от минали действия или бездействия, при приватизация, Приета с ПМС № 173 от 19.07.2004 г., обн., ДВ, бр. 66 от 30.07.2004 г., попр., бр. 114 от 29.12.2004 г., изм., бр. 65 от 10.08.2007 г; Глава пета Финансиране на програмата за отстраняване на екологичните щети.

те на предприемане на действия по без съгласие на МОСВ и на МФ предоставените средства за придобиване на отписаните или с променено целево предназначение активи се възстановяват изцяло в първоначалния им размер заедно със законната лихва за периода, през който те не се ползват целево и по предназначението им.

Наличните или добитите при изпълнението на програмата за отстраняване на екологичните щети материали – отпадъци от черни и цветни метали, резервни части и други търговски продукти, са собственост на държавата. Когато материалите са свързани технологично с производствената дейност на приватизирания обект и не представляват стандартизиран търговски продукт, годен за реализация на пазара, те могат да бъдат закупени по искане на приватизираното дружество, съответно на купувача на обособената част, за оползотворяване чрез влагане в производството (като суровина или допълнителен материал).

С приходите от продажбите се намаляват разходите за финансиране изпълнението на програмата и разходите на съответния областен управител, а когато получените средства са в по-голям размер от размера на необходимото или оставащото финансиране, разликата в повече се внася в приход на републиканския бюджет.

Неизразходваните парични средства, предоставени от републиканския бюджет на купувачите по приватизационните сделки, предназначени за финансиране на програмите за отстраняване на минали екологични щети, се прехвърлят на приватизираните дружества за сметка на финансирането, отнасящо се до тях.

Един от основните въпроси е как се използват таксите и глобите, свързани с опазване на околната среда. В чл. 60. (1) от Закона за опазване на околната среда<sup>1</sup> се предвижда създаване на предприятие за управление на дейностите по опазване на околната среда със статут на държавно предприятие с основен предмет на дейност на предприятието – реализация на екологични проекти и дейности в изпълнение на национални и общински стратегии и програми в областта на околната среда. Предприятието може да осъществява и други дейности, които осигуряват или допълват основния предмет на дейност.

Дейността на предприятието за изпълнение на задачите, свързани с основния предмет на дейност, се финансира от:

1. таксите, определени със специалните закони в областта на околната среда;
2. целево предоставени средства от държавния бюджет за екологични програми, когато за това има решение на компетентните органи;
3. дарения от местни и чуждестранни физически и юридически лица;
4. постъпления от лихви по депозити;
5. глоби или имуществени санкции за административни нарушения по този закон, Закона за водите, Закона за управление на отпадъците, Закона за лечебните

<sup>1</sup> Закон за опазване на околната среда, обн., ДВ, бр. 91 от 25 септември 2002 г. у попр., ДВ, бр. 98 от 18 октомври 2002 г., изм., ДВ, бр. 86 от 30 септември 2003 г., изм., ДВ, бр. 70 от 10 август 2004 г., изм., ДВ, бр. 74 от 13 септември 2005 г., изм., ДВ, бр. 77 от 27 септември 2005 г., изм., ДВ, бр. 88 от 4 ноември 2005 г., изм., ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2005 г., изм., ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., изм., ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г., изм., ДВ, бр. 65 от 11 август 2006 г., изм., ДВ, бр. 82 от 10 октомври 2006 г., изм., ДВ, бр. 99 от 8 декември 2006 г., изм., ДВ, бр. 102 от 19 декември 2006 г., изм., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г.

растения, Закона за защитените територии, Закона за чистотата на атмосферния въздух, Закона за подземните богатства, Закона за биологичното разнообразие и Закона за защита от вредното въздействие на химичните вещества и препарати, наложени от министъра на околната среда и водите или от упълномощени от него длъжностни лица;

6. приходи от портфейлни инвестиции с краткосрочни държавни ценни книжа и облигации;

7. приходи от услуги и за дейности, свързани с опазване на околната среда;

8. други постопления, определени в нормативен акт.

По отношение на околната среда данъчните облекчения са с доста пестеливо присъствие. Като възможност стои предприятията да бъдат освободени от подоходен данък при инвестиции, в това число и екологични.

Във връзка с екологични проекти в областта на управлението и пречистването на водите и третирането на твърдите битови отпадъци се поставят определени специфични изисквания по отношение на ползване на Кохезионен фонд/Европейски фонд за регионално развитие 2007-2013.

### **3. ОТЧИТАНЕ НА ВЪТРЕШНИТЕ РАЗХОДИ ЗА ОПАЗВАНЕ НА ОКОЛНАТА СРЕДА**

#### **3.1. Екологична информационна система за оценяване на инвестициите в предприятието**

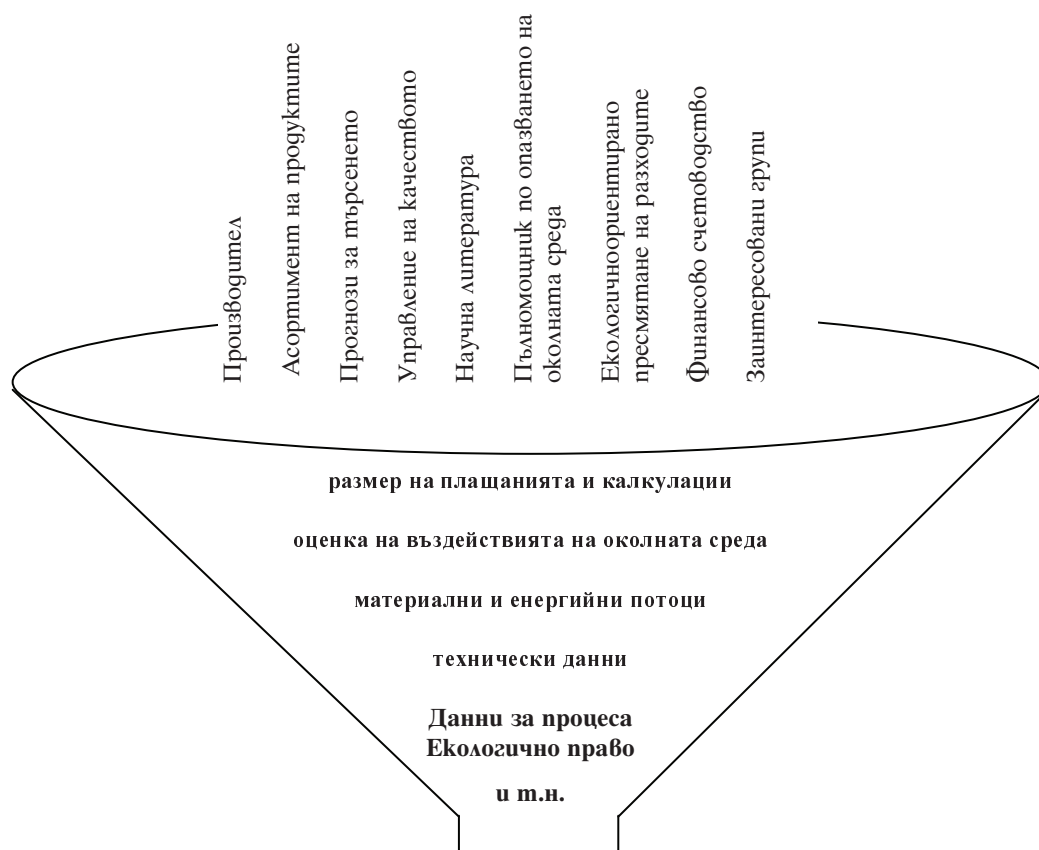
Информацията, с която предприятието разполага има решаващо влияние върху качеството на оценяването на инвестицията. В случаите в предприятието съществува производствена екологично-информационна система, то тя е много подходяща, когато бива разглеждана като доставчик на данни за екологично-ориентираното пресмятане на инвестициите. Вече съществуващите налични баланси, които отразяват материалния и енергийния потоци на един производствен процес позволяват да се направят изводи за очакваните вход и изход на един съвсем нов процес. Едно еколого-съобразно пресмятане на разходите предоставя информация за преценка, свързана с предмета на инвестицията, относно материалните и енергийни потоци, при което те няма да бъдат оценени само чрез директните плащания. Допълнително и други размери на разходи ще са релевантни, например тези за преработка, съхраняване и транспорт на отпадъчните материали, създадени в предприятието. За да могат да се идентифицират и калкулират материални и енергийни потоци трябва да се обхванат основните причинно-следствени връзки.

За да се установи размера на разходите трябва да се оцени информация от различни области. В така наречената информационна фаза на пресмятането на инвестицията става селекция и обработка на данните и информацията. Изборът на релевантни данни и тяхната оценка приключва този процес. Инвестициите, които водят до подобряването на опазването на околната среда от страна на предприятието често се определят като адитивни и интегрирани екологични инвестиции. Адитивните еко-инвестиции всъщност служат за екологични цели

(например пречистване на отпадните води на предприятието или пречистването на изпуснатите отпадни газове). Тук, разбира се попадат процесите: третиране, компримиране (поставяне под налягане) или сепарирането и обезвреждането на опасните вещества.

Така възникналите разходи – може ясно и определено да се каже – са разходи за опазване на околната среда. От друга страна, при интегрираните инвестиции се прилагат такива методи на производство, които още от самото начало причиняват по-малко щети на заобикалящата ни околна среда. Тъй като се базират върху по-различен вид технологии за производство, те не могат точно да определят частта от разходите, направени за опазване на околната среда, но това не е и необходимо за (екологосъобразното) пресмятане на инвестицията.

Едно планирано инвестиционно решение винаги предполага извършването на многостепенни действия и може да се представи схематично като информационна база за оценка на инвестициите, както следва (Фигура № 6):

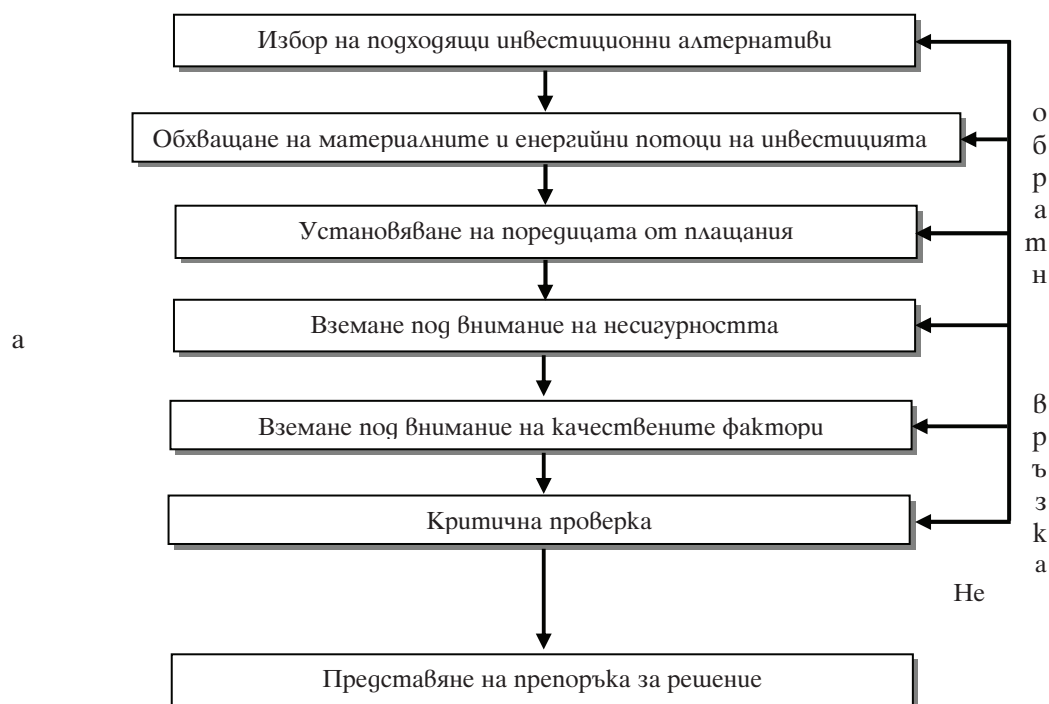




Във всеки отделен случай една инвестиция винаги преследва определена цел, която, от своя страна, служи за постигане целите на предприятието. Едно производствено съоръжение трябва например да допринася за повишаването на производствения капацитет. В идеалния случай по-голямото произведено количество продукти повишава предлаганото за реализация количество и паралелно с това повишава печалбата. Важно е да се изберат инвестиционни алтернативи, които основно да бъдат достатъчно подходящи за да може тези цели да се изпълнят. Същевременно следва да се вземат под внимание както техническите критерии, така също и другите гледни точки като последователността на избора на производство или наличието на работно място. Като правило предприятието преследва редица други цели, например екологични – като намаляването на определено, замърсяващо въздуха, опасно вещество. По този начин предметът на инвестицията може да се изключи от по-нататъшно разглеждане, защото екологичните цели за най-благоприятното местоположение съответстват на регламента на Европейския съюз (EMAS).

Ако предметът на инвестицията например не съответства на актуалните гранични стойности за опасни вещества във въздуха и съответно няма налично съоръжение за пречистване на въздуха, тази инвестиционна алтернатива отпада. В случай, че предприятието въпреки това инвестира, то на по-късен етап ще е необходимо добавянето на съответен стандартизиран филтър. По-често обаче, по-смислено би било както от икономически, така и от екологични съображения поначало да се инвестира в една интегрирана опазваща околната среда техника. Накрая на този изборен процес се получават тези инвестиционни алтернативи, които при последващия по-тесен избор биват взети за решения.

В най-общ план процесът на екологичноориентирано оценяване на инвестициите е представен на фигура 7:





Достатъчни ли са основанията  
за вземане на решение?

Да

### Фигура 7

#### 3.2. Отчитане на разходите във връзка с придобиване на съоръжения, свързани с опазването на околната среда

По отношение на имот, машина и съоръжение във връзка с опазване на околната среда строго се съблюдават критериите за признаването им като активи в баланса на дадено предприятие. Тези критерии са:

а) вероятно е предприятието да получи в бъдеще икономически изгоди, свързани с актива;

б) цената на придобиване на актива може надеждно да бъде оценена.

Възможно е имоти, машини и съоръжения да се придобиват по причини за безопасност или за опазване на околната среда, но пряко да не допринасят за увеличаване бъдещите икономически изгоди, т.е. първото от посочените по-горе изисквания формално погледнато да не е изпълнено. Същевременно, за да се реализират изгодите от останалите активи и дейности в предприятието, подобни инвестиции са необходими, а в много случаи са изисквани по закон. Следователно такива имоти, машини и съоръжения отговарят на условията за признаване като актив, тъй като създават възможност за бъдещи икономически ползи от съответните активи, които предприятието ще извлече над това, което то би могло да извлече, ако тези активи не са придобити.

Например даген производител на химически продукти трябва да въведе нови процеси на химическа обработка, за да спазва изискванията за опазване на околната среда при производството и съхранението на опасни химикали; свързаните с това подобрения на машините и съоръженията се признават за актив, защото без тях предприятието не може да произвежда и продава химикали.

Като друг пример, който е от действащо българско предприятие може да се посочи следният:

Инвестиционен проект има за цел изграждане на затворен водооборотен цикъл за охладена вода, включващ локален хладилен агрегат в цех „Синтез на дитиокарбамати“.

Технологията за производство на дитиокарбамати предвижда охлаждане в етапа на синтез на набам (междинен продукт при производството на дитиокарбамати), в процеса на дестилация при регенериране на вложения излишък на серовъглерод и при очистка на сушилните газове в скрубър към пушилка Convex при производството на Манкозеп.

Към настоящия етап, като охлаждащ агент се използва свежа вода добивана от 3 сондажни кладенци, чиято температура варира от 17 до 21 °C в зависимост от сезона, като за поддържане на оптимален температурен режим са не-

обходими от 80 до 110 м<sup>3</sup>/ч вода, която се използва еднократно, след което се зауства в повърхностен водоем – близка река.

През летните месеци потреблението на охлаждаща вода нараства значително, като при сравнително висока температура на вход на охлаждащата система 19-21 °С, поддържането на оптимална реакционна температура се затруднява, удължава се времетраенето на производствения шарж, като производителността на инсталацията от 18 пада до 16 т/24 часа.

Увеличеният разход на охлаждаща вода води до увеличен разход на електроенергия поради максимално натоварване на помпите към сондажните кладенци, а също така до увеличени разходи за поддръжка и ремонт на оборудването, което е физически и морално остаряло. Съществен недостатък на съществуващата охлаждателна система е и използването на вода с високо съдържание на карбонати и сулфати, които се отлагат по охлаждащата серпентина на реактора и по тръбите на кондензаторите, и които влошават процеса на топлообмен.

Поддържането на оптимален температурен режим е от съществено значение за доброто качество на получения краен продукт – Цинеб и Манкозеп. При нестабилен температурен режим в процеса на синтез и удължено време на престой на продукта в алкална водна среда се намалява съдържанието на активно вещество и се увеличава процента на нежелани примеси – етилендиуреа и полисулфиди, това води до получаване на продукт с по-ниско качество, а оттам и с по-висока продажна цена.

Увеличеният разход на охлаждаща вода освен икономически е и екологично нецелесъобразен. Според условията на Комплексното разрешително за производствените инсталации на дружеството годишното потребление на подземни води от сондажните кладенци е ограничено до 500 000 м<sup>3</sup>/год. Само за охлаждане инсталацията за синтез на дитиокарбамати ползва около 340 000 м<sup>3</sup>/год, което сумирано с водата, ползвана в процесите на синтез и филтруване, в останалите производствени инсталации и битовите сгради не позволява да бъде достигнат максималния производствен капацитет от 5000 т/год дитиокарбамати (сумарно Манкозеп и Цинеб).

Като основни дейности при осъществяване на бъдещ инвестиционен проект могат да се посочат следните:

1. Набиране на оферти и избор на предложение за проектиране, доставка, монтаж и пуск на затворен водооборотен цикъл за охладена вода включващ локален хладилен агрегат с охладителна мощност 600 kWm;

2. Проектиране на затворен водооборотен цикъл за охладена вода;

3. Закупуване и доставка на оборудването;

4. Монтаж на следното оборудване:

Хладилен агрегат с въздушно охлаждане, включващ:

- носеща рама – 1 бр.

- полу-херметичен винтов компресор – 2 бр.

- кожухотръбен топлообменник вода – фреон – 1 бр.

- оребрен тръбен топлообменник въздух – фреон – 1 бр.

- аксиален електрически вентилатор с изнесен ротор – 12 бр.

- хладилна верига – 2 бр.

- контролно табло – 1 бр.

**Техническа спецификация:**

Показател	Мярка	Стойност
Охлаждаща мощност	kW	635
Компресор мощност	kW	253
Обща хранваща мощност	kW	278
Дебит охладена вода	м <sup>3</sup> /ч	109
Пад на налягане в системата	kPa	43
Охлаждащи вентилатори	бр.	12
Дебит на въздух	м <sup>3</sup> /сек	57
Количество фреон	kg	144
Количество масло	kg	36
Работно тегло	kg	6020

Циркулационни центробежни помпи - 2бр.

Производителност – 120 м<sup>3</sup>/ч

Мощност ел.двигател – 45 kW

Буферен съд за охладена вода – 1 бр.

Обем – 10 м<sup>3</sup>

Замяната на съществуващата неефективна монопътна охлаждателна система със затворен водооборотен цикъл с хладилен агрегат за охлаждане на вода ще доведе до следните положителни резултати:

**Технологични:**

Ще се подsigури охлаждащ агент с температура 8-12 0C, чрез което ще бъде постигнат по-ефективен топлообмен и стабилизиране на температурния режим при производството на гутиокарбамати.

По-ефективна регенерация на вложения серовъглерод, респ. по-добро оползотворяване на изходните суровини.

Постоянна производителност на инсталацията независимо от сезона и околната температура и получаване на продукт със стабилни качествени показатели.

**Икономически:**

Ще се намалят значително енергийните разходи за работа на помпите към сондажните кладенци, както и разходите за поддръжката им. Намалените разходи за охлаждаща вода ще се отразят положително на себестойността на продукта. Понастоящем дялът на тези разходи представлява 1,3 % от себестойността и включва разходите за електроенергия и поддръжка на оборудването, такси за водоползване и заустване. С въвеждане в експлоатация на хладилен агрегат за охладена вода дялът на тези разходи в себестойността на продукта ще намалее до 0,5%.

Намаленият разход на охлаждаща вода ще даде възможност за достигане на максимален производствен капацитет на инсталацията от 5000 т/год гутиокарбамати (сумарно Циниб и Манкозеб), без да се нарушават условията за водопотребление и генериране на отпадъчни води, определени в Комплексното разрешение.

Постигането на максимален производствен капацитет при равномерна целогодишна натовареност на съоръженията и подобрена себестойност и качество ще даде възможност за увеличение на пазарния дял на наскоро внедрения продукт

Манкозев предвид благоприятната пазарна ситуация - от 1% за 2006 г. до 1,78% през 2009 г.

**Екологични:**

В резултат на изграждане на затворен водооборотен цикъл за охладена вода потреблението на подземни води ще намалее с около 60 %, а разходът на електроенергия с около 200 хил. кВтч годишно.

При подсигуряване на ефективен топлообмен ще се елиминират газовите емисии в процеса на дестилация на серовъглерод, което заедно с намалената консумация на вода и електроенергия значително ще подобри екологичната ефективност на производството на дитиокарбамати.

Като цяло ще бъде постигнато съответствие на производствения процес с най-добрите налични техники за сектора, повишаване на конкурентноспособността и създаване на благоприятни условия за развитие на фирмата в рамките на Европейския съюз.

В МСС 16 Имоти, машини и съоръжения специално се подчертава, че балансова стойност на такъв актив или свързани активи се проверява за обезценка в съответствие с МСС 16 Обезценка на активи. Това означава, че възстановимата стойност, която се очаква от използването на комплекса от имоти, машини и съоръжения, не може да превишава балансовата стойност.

**3.3. Особенности при отчитане на вътрешните разходи  
за опазване на околната среда, свързани с начисляване на провизии**

Събитие, което не поражда задължение в момента на настъпването си, може да породи задължение с по-късна дата поради промени в законодателството или поради определено действие на предприятието, което поражда конструктивно задължение (например достатъчно специфично публично изявление). Например, когато е нанесена вреда на околната среда, може да няма задължение за възстановяване на щетите. Независимо от това причиняването на вреда може да стане задължаващо събитие, когато влезе в сила нов закон, който да изисква възстановяване на вече нанесени щети, или когато предприятието направи публично изявление, че поема отговорността за възстановяване на щетите по начин, който създава конструктивно задължение. Когато подробностите на предложен нов закон все още не са уточнени, задължението възниква само след приемането на закона. От гледна точка на счетоводния стандарт за нематериалните активи (както международен, така и национален) този вид задължение се третира като правно задължение. Различните обстоятелства, съпътстващи приемането на закон, дават възможност да се определи отделно събитие, което би направило сигурно евентуалното приемане на закона, докато той наистина бъде приет.

Предприятието е длъжно да начисли провизия по повод на опазване на околната среда, ако са изпълнени следните условия:

а) предприятието има сегашно задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития (необходимост от опазване или възстановяване на околната среда);

б) съществува вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащи икономически ползи; и

в) може да бъде направена надеждна оценка на сумата на задължението.

Размерът на признатата провизия трябва да бъде най-добрата приблизителна оценка на разходите, които са необходими за уреждане на задължението към датата на баланса. Тази оценка изразява сумата, която предприятието би платило за погасяване на задължението към датата на баланса. Тя се определя от ръководството на предприятието, като се основава на минал опит с подобни трансакции и се начислява, като следва:

Д-т с/ка Имоти, машини и съоръжения	Най-добрата приблизителна оценка на разходите, които са необходими за уреждане на задължението към датата на баланса
ан. с/ка – актив -ABC	

К-т с/ка Провизии	Най-добрата приблизителна оценка на разходите, които са необходими за уреждане на задължението към датата на баланса
-------------------	--

Ако провизията е за задължение, което се погасява с поредица от изходящи парични потоци през определен срок от време, е необходимо да се отрази въздействието на дисконтовата ставка върху паричните потоци с различна срочност. В тази връзка, като се използва дисконтирането, сумата на провизията се увеличава през всеки следващ период, така че да отразява изминалото време. Тъй като дисконтовата норма е постоянна (не се променя с времето), то провизията се оказва подобна на всички други задължения, по които се плащат лихви. Затова и увеличаването на провизията под въздействието на дисконта, с цел да се отрази изминалото време, трябва да се признава като разходи за лихви.

Пример за дисконтиране на суми при оценката на провизии:

Предприятие обявява програма за опазване на околната среда (закупуване на машини и съоръжения - ABC), която е свързана с разходи за 200 000 лв. Те ще бъдат извършени през 2007 г. Използваната норма на дисконтиране е 8 % годишно

Показатели	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Стойност на задължението	147 000	158 760	171 460	185 180	200 000
Лихва	11 760	12 700	13 720	14 820	

Счетоводното записване при първоначалното придобиване на актива е:

Д-т с/ка Имоти, машини и съоръжения	147 000
ан. с/ка – актив ABC	(сегашна стойност на разходите по протлата, която ще се осъществи през 2011 г.)

Км с/ка Провизии	147 000
	сегашна стойност на разходите по протлата, която ще се осъществи през 2011 г.)

Счетоводното записване за начисляване на лихвата и увеличение на балансовата стойност на провизията въз основа на амортизационния план към 31.12. Всяка година (съответно към 31.12.2007) е:

Дт с/ка Разходи за лихви	11 760
Кт с/ка Провизии	11 760

Последното записване се повтаря към края на всеки отчетен период до годината към която провизията е счетоводно отразена по размер, в който са необходимите разходи по програмата за опазване на околната среда. Важното в случая е, че увеличаването на провизията, което е в резултат на промяната на стойността на парите във времето, се отчита като финансов разход (разход за лихви), а не разход, свързан със стопанската дейност.

#### **3.4. Особености при отчитане на провизии за екологични съоръжения при преразглеждане на стойността на провизията**

Освен в посочения случай е възможно да се направят преизчисления в първоначалната оценка на провизията (поради промяна на стойността на парите във времето и съответните норми на дисконтиране), а и да се наложи преизчисляване под влияние на други фактори. Тяхното въздействие може да е в посока на увеличение или в посока на намаление. МСС 37/СС37 Провизии, условни пасиви и условни активи изисква провизиите да бъдат преразглеждани към датата на всеки баланс. Целта е те да отразяват текущата най-добра оценка. Например, ако се прецени, че рискът за дадено задължение е намалял, то размерът на провизията може да се намали. Това може да се случи под влияние на бъдещи събития, когато съществуват достатъчно обективни доказателства, че те ще настъпят. МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи обаче поставя граници на възможно изменение на провизиите, като се използва постановката за благоразумие. Когато се прави преценка на условията на несигурност, тя трябва да се извърши на една благоразумна основа, така че задължението и разходите по него да не бъдат подценени. Същевременно обаче обратното (създаването на скрити резерви), чрез преднамерено преувеличаване на задължението и разходите по него, не следва да се допуска.

КРМСФО 1 Промени в съществуващи задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения съдържа указания за отчитането на промените в задълженията за извеждане от експлоатация, възстановяване и други подобни задължения, които преди са били признати като част от първоначалната стойност на дълготраен материален актив съгласно МСС 16 Имоти, машини и съоръжения и като провизия (задължение) според МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи. Пример за това е задължение, което е признато от една АЕЦ за разходи, които тя очаква да извърши в бъдеще, когато бъде затворена централата. Разяснението посочва последващи изменения в стойността на задължението, които могат да възникнат от:

- а) корекция на момента или стойността на предвижданото прекратяване, или на разходите за възстановяване; или
- б) от промяна в текущия пазарно основан дисконтов процент.

Първата основна постановка произтича от изискването на МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи, стойността на признатата провизия да бъде най-добрата приблизителна оценка на разходите за уреждане на задължението на датата на баланса. Тя се оценява по сегашна стойност, която, както потвърждава разяснението, следва да бъде определена с използването на текуща пазарна норма на дисконтиране.

Разяснението пояснява причините за корекциите в стойността на задължението, в резултат на:

- а) преразглеждане на предвижданите изходящи парични потоци от ресурси, възплачващи икономически ползи. Например предвижданите разходи за затваряне на една АЕЦ могат да варират значително както по отношение на момента, така и като размер; и

- б) корекции на текущия пазарно основан дисконтов процент.

Разяснението приема, че е важно и двата вида промени да се третират по един и същи начин. Повечето предприятия отчитат своите имоти, машини и съоръжения, като използват модела на цената на придобиване. В такива случаи тези промени трябва да се отразят, както следва:

- с измененията в провизията се коригира балансовата стойност на актива (увеличава или намалява);

- сумата на намалението не бива да превишава неговата балансова стойност. Ако намалението на провизията надвишава балансовата стойност на актива, превишението се отчита в печалбата или загубата;

- при увеличение на балансовата стойност на актива трябва да се прецени дали новата балансова стойност може да бъде възстановена. Прави се тест за обезценка по реда на МСС 36 Обезценка на активи.

Ако предприятието отчита своите имоти, машини и съоръжения при прилагане на модела на преоценената стойност (по справедлива стойност), промяната в задължението не засяга оценката на актива. В този случай се променя преоценъчният излишък или дефицит от актива, който изразява разликата между неговата оценка и балансовата му стойност, определена при прилагане на модела на цената на придобиване. В този случай:

- ефектът от промяната се отчита последователно, както други преоценки;



- всяка натрупана загуба се отчита във финансовия резултат, но всеки натрупан излишък се отразява като увеличение на собствения капитал;

- ако намалението на задължението надвишава балансовата стойност на актива, която той би имал, ако се използва моделът на цената на придобиване, превишението се признава незабавно в печалбата или загубата.

Промяна в стойността на задължението, която се разглежда в разяснението, е увеличението в задължението, което отразява изтичането на време ефекта на промяната на стойността на парите във времето, отразено чрез дисконтирането. То се отчита като финансов разход (разход от лихви), когато възникне.

Налични данни по отношение на закупен актив, чиито разходи по освобождаването и възстановяването на ползвания терен са оценени на 134 095 лв.:

Цена на придобиване, включваща и разходи за рекултивация	240 000 лв.
Дата на въвеждане в експлоатация	01.01.2007 г.
Полезен живот	40 г.
Метод на амортизация	Линеен
Предвиждани разходи за рекултивация	134 095 лв.
Сегашна стойност на разходите за демонтаж, дисконтирани с норма на дисконта 5 % (рисково основан пазарен дисконтов процент) при $n = 40$ г	20 000 лв.

Счетоводното записване при първоначалното придобиване на актива е:

Д-т с/ка Имоти, машини и съоръжения 20 000 лв.

ан. с/ка – актив „Х“

К-т с/ка Провизии 20 000 лв.

Следователно в стойността на дълготрайния актив се включват (т.е. капитализират се) разходите за провизии в размера на тяхната сегашна стойност.

Първоначалният амортизационен план на провизията (задължението) е следният:

(в лв.)

	Разходи за лихви	Амортизирана стойност
1		20 000
01.01.2007		20 000
31.12.2007	1000	21 000
31.12.2008	1050	22 050
31.12.2009	1103	23 153
31.12.2010	1158	24 310
31.12.2011	1216	25 526
31.12.2012	1276	26 802
31.12.2013	1340	28 142
31.12.2014	1407	29 549
31.12.2015	1477	31 027



31.12.2016	1551	32 578
------------	------	--------

Счетоводното записване за начисляване на лихвата и увеличение на балансовата стойност на провизията въз основа на амортизационния план към 31.12. всяка година (с размера на лихвата – колона 2) е:

Д-т с/ка Разходи за лихви	Сумата от колона 2 (към 31.12.2007 – 1000)	
К-т с/ка Провизии		Сумата от колона 2 (към 31.12.2007 – 1000)

След изтичане на 10 години от въвеждането в експлоатация възникват промени в оценката на актива, както следва:

(в лв.)

Цена на придобиване (брутна балансова стойност)	240 000
Начислена амортизация(240 000 x 10/40)	60 000
Балансова стойност	180 000
Преоценка на разходите по рекултивация, направена от експерти с норма на дисконта 5 % при n = 30 г.	16 578
Балансова стойност на провизията по отношение на рекултивацията	32 578
Нова оценка на провизията (със съответно приближение)	16 578

Към 31.12.2016 г., ако се прилага моделът на цената на придобиване, счетоводните записвания са следните:

За отписване на начислената амортизация:

Д-т Амортизация на имоти, машини и съоръжения	60 000 лв.	
К-т с/ка Имоти, машини и съоръжения		60 000
ан. с/ка – актив „Х“		лв.

За намаляване на оценката на провизията от 32 578 на 16 578 лв. и на балансовата стойност на актива поради технологични промени:

Д-т с/ка Провизии	16 000 лв.	
К-т с/ка Имоти, машини и съоръжения		16 000
ан. с/ка – актив „Х“		лв.

След коригиращите статии балансовата стойност на актива към 31.12.2016 г. е 164 000 лв. (240 000 – 60 000 – 16 000). Тази стойност ще се амортизира през оставащите 30 г. от полезния живот на актива. Следователно разходът за амортизация за 2017 г. ще бъде 5466 лв. (164 000 : 30), а разходът за лихви, с които ще се увеличи балансовата стойност на провизията 829 лв.

Новият амортизационен план на провизията е съответно:

(в лв.)

	Разходи за лихви	Амортизирана стойност
01.01.2017		16 578
31.12.2017	829	17 407
31.12.2018	870	18 277
31.12.2019	914	19 191
31.12.2020	960	20 151
31.12.2021	1008	21 158

Възможно е дисконтовата норма да се променя с времето, когато се използват номинални ставки, отразяващи инфлацията за периода. Ставката, която следва да се използва за определяне сумата на провизията, трябва да бъде тази, която е актуална (текуща) към края на отчетния период. Това означава, че към края на всяка година следва да се прилагат различни норми. В случаите, когато промяната в провизията е в резултат на промяна в дисконтовия процент, а не в

очакваните парични потоци, счетоводното отчитане е същото, но с тази разлика, че разходите за лихви за 2017 г. ще са изчислени на базата на новия процент.

Нека да предположим, че за същия актив е използван моделът на преоценката (отчита се по справедлива стойност) при следните данни:

(в лв.)

Справедлива стойност на актива към 31.12.2009 г.	230 000
Провизия за рекултивиране към 31.12.2009 г от първоначалния амортизационен план със закръгление 23 153 лв.	23 153
Балансова стойност на актива след преоценка	263 153
Разходи за тригодишен период (от 01.01.2007 г. до 31.12.2009 г.), отнесени във финансовия резултат, в т.ч.: - разходи за амортизация 18 000 лв. (240 000 x 3/40); - разходи за лихви 3 153 лв. (със закръгление)	
Балансова стойност преди преоценката (240 000 – 18 000)	222 000
Сума на преоценката, отнесена в увеличение на преоценъчен резерв (263 153- 222 000)	41 153

Счетоводните записвания към 31.12.2009 г. са следните:

За отписване на начислената амортизация (ако предприятието е възприело този подход, съгласно МСС 16 Имоти, машини и съоръжения при отчитане на преоценките)

Д-т Амортизация на имоти, машини и съоръжения	18 000 лв.	
К-т с/ка Имоти, машини и съоръжения		18 000
ан. с/ка – актив „Х“		лв.

За преоценката на актива по справедлива стойност:

Д-т с/ка Имоти, машини и съоръжения	41 153 лв.	
ан. с/ка – актив „Х“		
К-т с/ка Преоценъчен резерв		41 153
		лв.

Към 31.12.2010 г. справедлива стойност 214 000 лв.

Разходите за амортизация за годината са 7112 лв. (263 153 x 1/37), а разходите за лихви са 1158 лв. (със закръгление, от таблицата на първоначалния амортизационен план). Провизията за рекултивация е 24 310 лв. (преди корекция, по данните на амортизираната стойност от първоначалния амортизационен план)

Да приемем, че на тази дата предприятието определя, че поради технологични промени сегашната стойност на провизията за рекултивация е намаляла с

10 000 ед. (от 24 310 лв. на 14 310 лв.). Цялата сума на корекцията се отнася в преоценъчния резерв, тъй като тя не надвишава балансовата стойност на актива, в случай, че се оценяваше по модела на цената на придобиване (в противен случай превишението трябва да се отнесе за сметка на финансовия резултат).

Счетоводната статия за отразяване на корекцията е:

Д-т с/ка Провизия	10 000 лв.	
Кт с/ка Преоценъчен резерв		10 000 лв.

Данни във връзка с преоценката:

(в лв.)

Показатели	Суми
Справедлива стойност на актива към 31.12.2010 г.	214 000
Провизия за рекултивиране към 31.12.20010 г. от първоначалния амортизационен план със закръгление 24 310 лв. – 10 000 лв.	14 310
Балансова стойност на актива след преоценка	228 310
Балансова стойност на актива преди преоценка (263 153 - 7112 )	256 042
Сума на преоценката	27 732

За отписване на начислената амортизация:

Д-т с/ка Амортизация на имоти, машини и съоръжения	7112 лв.	
К-т с/ка Имоти, машини и съоръжения ан. с/ка – актив „Х“		7112 лв.

За отчитане на преоценката (намаление на стойността на актива) по справедлива стойност:

Д-т с/ка Преоценъчен резерв (256 042 - 228 310)	27 732 лв.	
К-т с/ка, свързана с баланаса (Имоти, машини и съоръжения) ан. с/ка – актив „Х“		27 732 лв.

Ако повече не съществува необходимост от потоци, включващи икономически ползи за погасяване на задълженията, провизирането трябва да се прекрати.

### 3.5. Особености при участие във финансови фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда

КРМСФО 5 Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда внася промени и в МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване, като изключва от обхвата му правата за възстановяване на разходи, необходими за уреждане на пасив, признат като провизия. Такива права се отчитат в съответствие с МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи.

В определени случаи за предприятията възникват задължения да отстранят (демонтират) активи или да извършат възстановяване на околната среда, или за

рекултивация. Някои от тези предприятия внасят средства във фонд, който се създава за финансиране на разходите за отстраняване, възстановяване и рекултивация, когато възникнат. Фондът може да бъде създаден, за да се финансират разходите за отстраняване на отделен участник в него или на много участници.

Разяснението се прилага за отчитането във финансовите отчети на вносителя на участията във фондове за извеждане от експлоатация, които притежават следните две характеристики:

а) активите се управляват отделно (както се държат от отделно юридическо лице или като отделени активи в друго предприятие); и

б) правото на вносителя за достъп до активите е ограничено.

Остатъчното участие в даден фонд, което превишава правото на възстановяване на разходи, като договорното право на разпределение, след като възстановяването на разходи е приключило или при закриване на фонда, може да представлява капиталов инструмент, който е в обхвата на МСС 39 и не е обект на разглеждане в КРМСФО 5 Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда.

Основните въпроси, разглеждани в това разяснение са следните:

- как даден участник да отчита своя дял във фонда?

- когато даден участник има задължение да направи допълнителни вноски, как да бъде отчетено това задължение?

По повод на поставените въпроси се правят следните регламентации:

Първо: В случаите, когато предприятието признае задължение за отстраняване на активи според Международните стандарти за финансово отчитане и внася средства във фонд, за да се наберат активи за изплащане на задължението, то трябва да прилага МСС 27 Консолидирани и индивидуални финансови отчети, ПКР 12 Консолидация предприятия със специално предназначение, МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и МСС 31 Дялове в съвместни предприятия, за да определи дали фондовете за отстраняване на активи трябва да се консолидират, пропорционално консолидират или отчитат по метода на собствения капитал.

Второ: Ако фондът не се консолидира, пропорционално консолидира или отчита по метода на собствения капитал, и този фонд не освобождава участника от задължението да плати разходите за отстраняване, като той трябва да признае:

- задължението си да плати разходите за отстраняване като пасив; и

- правата си да получи изплащане от фонда като възвръщане на средства според МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи.

Трето: Правото на възвръщане се оценява по по-ниската величина измежду:

а) стойността на признатото задължение за отстраняване; и

б) гела на участника в справедливата стойност на нетните активи на фонда. Промените в балансовата стойност на това право (извън вноските към и плащанията от фондовете) се признават в печалбата или загубата.

Четвърто: В случай, че даден участник има задължение да направи потенциални допълнителни вноски във фонда, задължението е условен пасив в обхвата на МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи. Когато стане вероятно, че ще бъдат направени допълнителни вноски, се признава провизия.

### 3.6. Особености при отчитане на правата за емисии

Съгласно приетото споразумение от Киото няколко правителства имат или са в процес на разработване на програми за поощряване на намаляването на отделянето на вредни емисии (парникови газове; въглероден диоксид (CO<sub>2</sub>); метан (CH<sub>4</sub>); диазотен окис (N<sub>2</sub>O); диазотен окис (N<sub>2</sub>O); перфлуоровъглероди (PFCs); перфлуоровъглероди (PFCs)

Следователно възниква въпросът за счетоводното отчитане на придобит лиценз за емисии. Правата (лицензите) са нематериални активи, които трябва да се признаят във финансовите отчети в съответствие с МСС 38 Нематериални активи.

Възприема се, че лицензът за излъчване на емисии се подновява на всеки 10 години, ако предприятието предостави като минимум средно ниво на обслужване на своите клиенти и спазва съответните законови изисквания. Лицензът може да се поднови за неограничен срок срещу минимални разходи и ако е бил подновяван два пъти преди последното придобиване.

Ако придобиващо предприятие има намерение да поднови лиценза за неограничен срок и съществуват доказателства за способността му да направи това, не са налице непреодолими пречки за подновяването на лиценза. Технологията, използвана за излъчването на емисии, не се очаква да бъде заменена от друга технология в някакъв момент в обозримо бъдеще. В този случай се очаква лицензът винаги да допринася към нетните входящи парични потоци на предприятието.

Следователно лицензът за излъчване на емисиите се третира като нематериален актив с неограничен полезен живот, защото се очаква да допринася неограничено към нетните входящи парични потоци на предприятието. От счетоводна гледна точка това означава, че лицензът не следва да се амортизира до момента, в който неговият полезен живот не се определи като ограничен. Следва обаче да се подчертае, че този вид лиценз задължително се тества за обезценка в съответствие с МСС 36 Обезценка на активи на годишна база и когато съществуват признаци, че може да е загубил стойността си.

Ако впоследствие лицензиращият орган решава, че няма да подновява лиценза за излъчване на емисии и вместо това обяви конкурс за съответния лиценз. Нещо приемем, че към момента на вземане на решение от страна на лицензиращия орган срокът до изтичането на лиценза за излъчване на емисии на предприятието е пет години. Поради фактът, че лицензът за излъчване на емисии вече не може да бъде подновяван, неговият полезен живот не може да се счита за неограничен. Следователно придобитият лиценз попада в групата на амортизируемите активи за срока, оставащ от полезния му живот – пет години. Той също ще бъде тестван незабавно за обезценка в съответствие с МСС 36 Обезценка на активи.

## 4. ОТЧИТАНЕ НА ВЪНШНИ ЕКОЛОГИЧНИ РАЗХОДИ

При разглеждане на външните разходи се преминават обичайните граници на счетоводството на отделното предприятие (фирменото счетоводство). Основополагащата концепция в този случай е, че предприятията и останалите об-

ществени участници, потребители на природни блага (ресурси), са свързани с причиняването на щети на околната среда, за една част от които те не плащат. Разходите за околна среда обхващат остойностеното потребление на природни блага (например консумацията на невъзобновяеми суровини), както и остойностените вреди, нанесени на околната среда (щети на екосистемите, върху здравето, на сградите и т.н.). Тук се прави разлика между така наречените интернализирани (вътрешни) и външните разходи. Интернализираните разходи за околната среда се понасят икономически от причинителя (личности, групи или институции), което означава, че са начисляват към разходите за дейността им. Външните разходи за околна среда, в противовес на това, не се регистрират (не се отчитат) във счетоводството на предприятието и съответно при икономическото пресмятане в съответните бюджети. Тези разходи се понасят от засегнатите или от обществото като цяло. Целта на пресмятането на причинените от предприятието външни разходи е да регистрира неплатеното използване на околната среда и неплатените щети на околната среда и да ги изрази след това в стойност. Този финансова информация може да послужи като допълнителна при вземането на управленски решения. Възможно е смятаните към момента за външни разходи да се трансформират в бъдеще като вътрешни разходи, ако се извършат съответните мероприятия по опазването на околната среда. Досега в практиката съществуват много малко опити, които установяват външните разходи. Към тях се отнасят проектите на големите компании като например химическия концерн DOW или телекомуникационната компания AT&T, но също така и сред еко-пионерите от средно ниво като Neumarkter Lammsbräu или Berliner Öko-Bakerei Markisches Landbrot (повече информация можете да намерите в интернет [www.landbrot.de](http://www.landbrot.de))

Основно могат да се различат два метода за остойностяване на външните разходи. Първият е свързан с оценката на тези разходи, които са били избегнати или намалени в резултат на мероприятията за опазване на околната среда. Другият метод е оценка на разходите на причинените щети. При метода на „избягването“ възникват редица методически проблеми. Например разходите за опазване на околната среда съдържат в себе си вътрешните разходи. Едно разграничаване на външните разходи би струвало прекалено големи усилия, а в определени случаи частично или изобщо не е възможно, така че при използването на тази оценка в производствената практика може да се стигне до двойно начисляване. От тази гледна точка не се препоръчва в производствената практика.

Една друга възможност за остойностяване на външните ефекти е оценяването на разходите за причинени щети (вреди). Във връзка с това се прави опит реалните въздействия, съответно вредите и потреблението на природни блага (ресурси), да се обхванат и да се изразят в парични единици. Част от разходите са за сметка на засегнатите от нанесените щети (вреди) на околната среда или от обществото като цяло, например загубите от реколтата или повишението на разходите за поддръжка и обслужване при щети върху сградите, причинени от замърсяването на въздуха. Следва специално да се подчертае, че при този метод на оценка не е достатъчно да се проучат разходите за причинени щети, които са само документираните, респективно изплатените разходи, тъй като голяма част от тях, като например тези, свързани с настъпили промени в климата или

пък изчезването на видовете, изобщо се вземат под внимание или това става в един по-късен и често прекалено късен момент.

За пример ще приведем метода на разходите за нанесени щети, който е следван (като политика) през 80-те и 90-те г. от канадската електроснабдителна компания **Ontario Hydro**, чийто разработки се оценяват като най-ползотворните оценки при пресмятането на външните разходи. Във фигурата по-долу са представени примерно външните ефекти на Ontario Hydro, получени въз основа на приземните емисии на вредни вещества, както и тяхното монетарно (парично) изражение (фигура 8).

Ефекти	Вредни вещества - причинители	Паричен ефект		
		Стойност за единица в канадски долари	Милиони канадски долари	Центове за всеки киловатчас kWh
Стастистическа смъртност	серен двуокис ( $\text{SO}_2$ ), сулфат( $\text{SO}_4^{2-}$ ), озон ( $\text{O}_3$ ), нитрат ( $\text{NO}_3^-$ )	4.725.600 (за смъртен случай)	21,4	0,088
Последици от болести	$\text{SO}_2$ , $\text{SO}_4^{2-}$ , $\text{O}_3$ , $\text{NO}_3^-$ , общо прах	44.700 (за случай на болест)	50,83	0,21
Ракови случаи	микроелементи тежки метали	408.397 (за случай на болест)	9,53	0,039
Лоша реколта	$\text{O}_3$		8,32	0,034
Щети (вреди) върху сградите	$\text{SO}_2$		5,7	0,024
Общо			95,79	0,395

Фигура 8

Ontario Hydro – Full Cost Accounting – Осойносттаване на общите производствени разходи<sup>1</sup>

Електроснабдителната компания Ontario Hydro със своите 5 атомни електроцентрали, 8 електроцентрали, използващи изкопаеми горива, и 69 водни електроцентрали е едно от най-големите електроснабдителни предприятия в Северна Америка. В предприятието работят 21 000 работници и служители. Канадската компания е държавна собственост и разполага с многобройни трансформаторни станции както и далеко-енергопреносна система с дължина от 29.000 км и разпределителна система с дължина от 109 000 км (сравни Howesetal 1998). Ontario Hydro дефинира Full Cost Accounting (FCA) като инструмент, с чиято помощ могат да бъдат интегрирани екологичните аспекти при вземането на управленски решения. FCA свързва извършваните от предприятието въздействия върху човешкото здраве, така както с вътрешните (опазващи околната среда) разходи, а също и с външните ефекти и разходи. Там, където външните ефекти не са ос-

<sup>1</sup> Цитирано по по Handbuch Umweltcontrolling, Verlag Franz Vahlen Muchenq, München, 2001, с. 519.



тойностени, се предприема качествено оценяване. Дългосрочната цел на Ontario Hydro е да се вземат под внимание външните ефекти при планирането на електроцентралите, енергопренасянето или бизнес-полетата на действие (например възобновяемите енергии).

Заедно с отделните предварителни разработки за оценяването на външните ефекти, които протичат от 1974 г., до 1993 г. предприятието осъществява редица проекти на тази тема. Концепцията (методът) е отхвърлена поради методологични проблеми и е избрана концепцията за разходите за причинените щети при пресмятането на външните разходи. В един проект например външните разходи за опазването на околната среда на електростанция, работеща с въглища в провинция Онтарио, са пресметнати за 1992 г. остойностените вътрешни разходи. В тази калкулация са включени общите емисии на най-важните вредни вещества от електроцентрала спрямо отделните екологични въздействия. При което в обхвата на изследване са поставени смъртността, болестните последици, раковите случаи, липсата (дефицита) на реколта и щетите причинени на сградите. Допълнителна информация се предоставя от дългосрочните изследвания за въздействието на вредните вещества върху околната среда и статистическите пресмятания. Частично е обърнато внимание на оценъчните стойности в резултатите. Заедно с индикаторите за замърсяване са приведени стойностните величини за единица и монетаризираните въздействия върху околната среда за 1992 г. в милиони канадски долари и центове за киловат.

При установените външни разходи за производството на електроенергия от твърди горива от Ontario Hydro трябва да се вземе предвид това, че те са направени за различна гъстота на населението и за други природни дадености и не могат да бъдат прилагани за Централна и Източна Европа. Количествено измеримите външни разходи за производството на електроенергия напр. от каменни въглища в модерните съоръжения са приети в по-ранните изследвания и разработки за около 1 цент за киловатчас. Заедно с това някои от трудните за метрификация категории на вредите, като напр. парниковият ефект не се съдържат. Следните външни ефекти, които са качествено и парично изразени, се използват от Ontario Hydro:

- оценени са въздействията, оказани върху околната среда от електроцентрала;
- взетите решения за замърсяването или по-нататъшното функциониране на съществуващите електроцентрали;
- оценените разходи и ползи (печалба) от ново предложените стъпки в опазването на околната среда;
- оценените разходи и ползите (приходите, печалбата) от допълнителното оборудване за контрол на вредните вещества, както и оценените външните екологични ефекти.

Във връзка с вноса или износа на електроенергия за всички електроцентрали на въглища между другото, в Ontario Hydro съществува текущо оценяване на предизвиканите от тях външни разходи. В тези стойности са включени въздействията от замърсяването на въздуха върху човешкото здраве, добивите от реколтата, езерата, сградите и т.н. Заедно с канадското правителство в момента

предприятието предприема по-нататъшни действия в изследванията, за да могат да се избегнат вредите върху човешкото здраве и заедно с това да се намалят разходите за замърсяване на въздуха.

В бъдеще те ще се занимават с изследването на външните ефекти – като част от оценката за въздействие върху околната среда (ОВОС Оценка на въздействието върху околната среда) – както и със системата за електропренасяне (високо напрежение). В началото трябва да се разработи структура за интегрирана оценка на външните ефекти, с чиято помощ оценените външни ефекти, с чиято помощ оценените външни ефекти ще бъдат рутинно квантифицирани – парично цифрово изразени, и информацията ще бъде поднесена на ново ниво сравнена производството на електроенергия от твърди горива. Изследванията на Ontario Hydro относно външните ефекти от атомната енергия се концентрират върху рисковете от аварии, дългосрочните въздействия (междинното и окончателното съхранение на високо радиоактивни материали) както и общественото наблюдение на рисковете от йонизиращо лъчение.

За да се включат въздействията върху околната среда на съответното предприятие обстойно и изчерпателно и в производствените решения, не е необходимо да изследвате външните разходи. Инструменти като АВС/АВМ-Калкулирането /Управлението на базата на дейности и други оценъчни методи като правило са по-подходящи при големите проекти (напр. нови електроцентрали, индустриални съоръжения, нови технологии). Преди всичко пресмятането на външните разходи може да бъде един интересен основополагащ камък като част от ОВОС (Оценка на въздействието върху околната среда екологични одити). Това важи също така за еко-пионерите от средно ниво, например за да констатираат кои външни разходи могат да бъдат избегнати чрез предложените екологосъобразени продукти и използваните екологични методи за производство.

Фирменоориентираният подход при пресмятането на външните разходи от дейността на предприятието към настоящия момент все още не е инструмент, който е присъщ за едно по-голямо приложение в икономиката и особено на средно ниво. Всъщност само една малка част от водещите предприятия могат да приложат този метод. Оценките (диспозицията на данни), които до ден днешен все още прохождат, ще имат в обзиримото бъдеще експериментален характер, което обаче съдържа в себе си голям потенциал, така че продължаването на опита си заслужава.

Един от ефективните механизми за управление на околната среда, по-специално осигуряване на превантивния контрол върху реализацията на проекти и непрекъснатия контрол на въздействията върху околната среда в резултат от дейността на обекти, са процедурите по Оценката на въздействието върху околната среда на инвестиционни предложения ЗООС<sup>1</sup>. Одит на системата за

<sup>1</sup> Закон за опазване на околната среда, Обн., ДВ, бр. 91 от 25 септември 2002 г. у попр., ДВ, бр. 98 от 18 октомври 2002 г., изм., ДВ, бр. 86 от 30 септември 2003 г., изм., ДВ, бр. 70 от 10 август 2004 г., изм., ДВ, бр. 74 от 13 септември 2005 г., изм., ДВ, бр. 77 от 27 септември 2005 г., изм., ДВ, бр. 88 от 4 ноември 2005 г., изм., ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2005г., изм., ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005г., изм., ДВ, бр. 30 от 11 април 2006г., изм., ДВ, бр. 65 от 11 август 2006 г., изм., ДВ, бр. 82 от 10 октомври 2006 г., изм., ДВ, бр. 99 от 8 декември 2006 г., изм., ДВ, бр. 102 от 19 декември 2006 г., изм.,

управление на околната среда е систематичен и документиран процес на проверка за обективно получаване и оценяване на доказателства, за да се определи дали системата за управление на околната среда на дадена организация съответства на определените от организацията критерии за одит и уведомяване на ръководството на организацията за резултатите от този процес.

Условията и редът за извършване на ОВОС се определят с наредба на Министерския съвет. С наредбата за ОВОС по ал. 1 се определят изискванията за:

1. преценяване на необходимостта от извършване на ОВОС за инвестиционните предложения;
2. условията и реда за извършване на консултации с органите, обществеността и лицата, които има вероятност да бъдат засегнати от реализацията на инвестиционното предложение;
3. обхвата, съдържанието и формата на доклада за ОВОС;
4. критериите за оценяване на качеството на доклада за ОВОС;
5. реда и начина за организиране на общественото обсъждане на доклада за ОВОС;
6. мотивите за вземане на решение по ОВОС, включително начина, по който общественото мнение е взето предвид;
7. реда и начина за осъществяване на контрол по изпълнението на условията от решението по ОВОС;
8. възможните случаи за презаверяване на решение по ОВОС, загубило правно действие.

Министерството на околната среда и водите води публичен регистър с данни за извършване на процедурата по ОВОС, включително за общественото обсъждане, издаденото решение по ОВОС и за извършения контрол по изпълнение на решенията по ОВОС.

Превантивният контрол за опазване на околната среда се осъществява чрез екологичната оценка при одобряването на планов и програми, чрез ОВОС като условие в развитието на инвестиционния процес, както и чрез издаване на комплексни и други разрешителни, предвидени в закона. Физическите и юридическите лица, които притежават и използват пречиствателни съоръжения и съоръжения за третиране на отпадъци, са длъжни да осигурят функционирането им, съгласно разпоредбите на нормативните актове и съобразно условията в решенията по ОВОС, в разрешителните и другите индивидуални административни актове, отнасящи се до тях.

Решение по оценка на въздействието върху околната среда е индивидуален административен акт на компетентния орган по чл. 94 от Закона за опазване на околната среда (министъра на околната среда и водите, директорите на РИОСВ или в особени случаи министъра на околната среда), с който се одобрява допустимостта за проектиране на инвестиционно предложение чрез оценка на местоположението (площадка, трасе) на обекти и очакваното въздействие върху околната среда въз основа на доклад за ОВОС при отчитане на общественото мнение изразените становища на засегнатата общественост.

Проектите в областта на промишлеността, земеделието, енергетиката, транспорта, туризма и др., посочени в списъците на приложения 1 и 2 на Закона, подлежат на задължителна ОВОС. Редът и условията за извършване на ОВОС (Оценка на въздействието върху околната среда-екологични одити). Регламентираната процедура е в пълно съответствие с Директива 85/337/ЕЕС за ОВОС. Приложения 1 и 2 на ЗООС (Закон за опазване на околната среда) изцяло се покриват с приложения 1 и 2 на Директива 85/337. В Наредба № 1 са развити основните страни на процеса: класификация на проектите, обектите и дейностите; организиране и провеждане на общественото обсъждане, вземане на решение от компетентния орган. През 1997 г. Народното събрание прие предложеното изменение и допълнение на закона, с което се отмени създаденият през 1995 г. чл. 23 г., който предвиждаше пускане в експлоатация на обекти без извършване на ОВО (екологичен одит). Друго важно изменение е прецизирането на списъка на обектите в експлоатация и проектите, подлежащи на задължителна процедура по ОВОС (Оценка на въздействието върху околната среда – екологичен одит).

#### Литература

1. Закон за ограничаване на вредното въздействие на отпадъците върху околната среда, обн., ДВ, бр. 86 от 30.09.1997 г., изм. и доп., бр. 27 от 31.03.2000 ] доп., бр. 28 от 4.04.2000 г.
2. НАРЕДБА за условията и реда за определяне на отговорността на тържавата и за отстраняване на нанесените щети върху околната среда, настъпили от минали действия или бездействия, при приватизация, приета с ПМС № 173 от 19.07.2004 г., обн., ДВ, бр. 66 от 30.07.2004 г., попр., бр. 114 от 29.12.2004 г., изм., бр. 65 от 10.08.2007 г.
3. Директива 85/337/ЕЕС за оценка на ефекта на публични и частни проекти върху околната среда (ОJ L 175 от 5.7.1985) изменена с Директива 97/11/ЕС (ОJ L 73 от 3.3.1997). Текста на директивите ще намерите на адрес: <http://www.europa.eu.int/comm/environment/eia/eia-legalcontext.htm>
4. Директива 92/43/ЕЕС от 4.10.1999, документ 99/7-2-ро издание за одобрените местообитания в Общността
5. Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО™) 2006, Съдържат Международни счетоводни стандарти (МСС™) и Разяснения към 1 януари 2006
6. Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (в сила от 01.01.2005 г., обн., ДВ. бр.30 от 7 Април 2005 г.)
7. Георгиев, И., М. Манолов, "Екология и устойчиво развитие", ИК УНСС, С, 2000 г.
8. Григорова, Ваня "Процесът на ОВОС в световната практика" Министерство на околната среда, София, 1996 г.
9. Данчев, А., В. Павлова, "Икономика на природоползването", НБУ, С 2001 г.
10. Китанов, Я., Дисертация на тема: Финансови аспекти на екологичната политика, София, 2004 г.
11. Митов, К., Дисертация на тема: методологични проблеми на анализа на екологичните разходи и ефективността от природозащитната дейност, София, 1995 г.

12. Handbuch Umweltcontrolling, Verlag Franz Vahlen Muchen, Munchen, 2001 г.