

## АСПЕКТИ НА АНАЛИЗА НА ДЪЛГОТРАЙНИТЕ МАТЕРИАЛНИ АКТИВИ С ЕКОЛОГИЧНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ В ИНДУСТРИАЛНИЯ СЕКТОР НА БЪЛГАРИЯ

### ASPECTS OF THE ANALYSIS OF TANGIBLE FIXED ASSETS WITH ECOLOGICAL USE IN BULGARIAN INDUSTRY SECTOR



ИВАНОВА Росица  
IVANOVA Rositsa  
Rosi\_Ivanova@abv.bg

Университет за национално и световно стопанство  
София, 1700, България, бул. 8-ми декември

*Общата политика на устойчиво развитие на индустриалните предприятия в България е система от конкретни политики за социално-икономическо развитие и привличане на инвестиции, енергийна ефективност, опазване на околната среда и развитие на зелената система. Важно значение за постигане на тази политика имат дълготрайните материални активи с екологично предназначение.*

*Обект на изследване в доклада са дълготрайните материални активи с екологично предназначение и методиката за техния анализ.*

*Поставената цел в изследването е достигане до теоретично обоснована и практически приложима методика за анализ на дълготрайните материални активи с екологично предназначение в предприятията от индустриалния сектор на България. Въз основа на получената аналитична информация за осигуреността и използването на тази част от дълготрайните материални активи на предприятието могат да се вземат правилни решения за тяхното управление с оглед опазване и възстановяване на околната среда.*

**Ключови думи:** методика, екология, разходи, оценка, дълготрайни материални активи

*The general policy of sustainable development of industrial enterprises in Bulgaria is a system of specific policies for socio-economic development and investment attraction, energy efficiency, environmental protection and green system development. Tangible fixed assets with ecological use play a significant role for achieving this policy.*

*The report is focused on studying the tangible fixed assets with ecological use and the methodology for their analysis.*

*The goal of the study is identification of a theoretically substantiated and practically applicable methodology for analysis of tangible fixed assets with ecological use in the enterprises in the Bulgarian industrial sector. Based on the obtained analytic data about the provision and use of this part of the enterprise's tangible fixed assets, proper decisions for their management could be taken for environmental protection and recovery.*

**Keywords:** methodology, ecology, costs, assessment, tangible fixed assets

**1. Въведение:** Дълготрайните материални активи с екологично предназначение (ДМАеп) са част от дълготрайните материални активи на предприятието. За тяхното счетоводно отчитане се прилагат разпоредбите на Закона за счетоводството и изискванията на счетоводните стандарти. Методологията на счетоводното отчитане на ДМАеп е съобразена с изискванията на Европейските институции: статистическата служба на Европейския съюз-Евростат и Организацията за икономическо сътрудничество и развитие. Значителна част от наличните в България ДМАеп функционират в индустриалния сектор. Като най-големи причинители на

замърсяване на околната среда се считат предприятията за производство на енергия, преработващите предприятия, както и тези за добив на суровини и материали. За мениджмънта на индустриалните предприятие е необходима информация за наличността, движението и използването на ДМАеп. Въз основа на тази информация е възможно да се анализира и оцени както осигуреността на индустриалните предприятия с ДМАеп, така и тяхното използване.

Определен интерес за мениджмънта представлява и въпросът за участието на предприятието във фондовете за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда. Става дума за формиране на

резерв за финансиране на някои или всички разходи за извеждане от експлоатация на предприятието като цяло или на определени ДМАеп, както и за предприемане на действия за възстановяване на околната среда, като напр. пречистване на водата или възстановяване на определен терен. По повод на това, в определен бъдещ момент за предприятието възниква задължение за изваждане от експлоатация на съответен ДМАеп, като напр. машина, инсталация, съоръжение и др. Възможно е във времето да възникнат промени в първоначалните оценки на задължението за извеждане от експлоатация на ДМАеп и на действията за възстановяване на околната среда. Тук трябва да се отчете ефекта от промените в тези първоначални оценки, като за целта следва да се съблюдават две условия: първо, разходите за поемане на тези задължения се признават като част от себестойността на позицията (ДМАеп) в съответствие с Международен счетоводен стандарт (МСС) 16 “Имоти, машини и съоръжения”, и второ, тези разходи се признават като задължение за провизия, съгласно МСС37 “Провизии, условни пасиви и условни активи”.

Посоченото поражда необходимостта от достигане до теоретично обоснована и практически приложима методика за анализ на ДМАеп, функциониращи в предприятията от индустриалния сектор на страната. Методиката за анализ може да обхване следните взаимно свързани помежду си етапи:

- 1) Анализ на осигуреността на предприятието с ДМАеп.
- 2) Анализ на използването на ДМАеп.
- 3) Анализ и оценка на ефекта от промените в първоначалните оценки на съществуващите задължения за изваждане от експлоатация на ДМАеп и на възстановяване на околната среда.

**1. Introduction:** Fixed Tangible Assets with environmental purpose (FTAep) are part of the fixed tangible assets of the organization. They are accounted pursuant to the provisions of the Accounting Law, as well as the accounting standard requirements. FTAep accounting methodology meets the requirements of the European institutions: European Union Statistics Office – Eurostat, and the

Organisation of Economic Cooperation and Development.

Most of FTAep available in Bulgaria operate in the industrial sector. The biggest environment polluters are the energy generation enterprises, processing enterprises and raw material and material production enterprises. The management of industrial organisations needs information about the FTAep availability, movement and use. On the basis of this information, the management may assess both the industrial organisations’ FTAep provision and their use.

The management is specifically interested in the issue of organisation’s participation in the so called decommissioning and environment restoration funds. This is an issue of establishment of reserve to fund some, or all, of the organisation’s decommissioning costs in general, or of some FTAep, in particular, as well as to fund actions for environment restoration, such as water treatment or restoration of specific terrain. To this end, at some time in future, the organization needs to decommission specific FTAep, for example machine, installation, facility, etc. It is possible to have some changes in time of the initial assessments of the obligation to decommission FTAep and of the environment restoration actions. We should take into account the changes in these initial assessments, and should comply with the following two conditions: firstly, the expenses for assuming these obligations should be recognized as part of the item (FTAep) cost according to International Accounting Standard (IAS) 16 “Property, Plant and Equipment”, and secondly, these expenses should be recognized as an obligation for provision, pursuant to IAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”.

The above requires to development theoretically justified and practically feasible methodology to analyse FTAep operating in the country’s industrial organisations. The analysis methodology may comprise the following interrelated stages:

- 1) Analysis of the organisation’s provision with FTAep.
- 2) Analysis of the use of FTAep.
- 3) Analysis and assessment of the impact of changes in the initial assessments of existing obligations for FTAep decommissioning and

environment restoration.

## 2. Основен текст

### 2.1. Анализ на осигуреността на предприятието с ДМАеп

Изразяваме нашето виждане по този въпрос, а именно, че методиката за анализ на осигуреността с ДМАеп може да се разграничи както в рамките на индустриалните предприятия, така и по отношение на територията, на която те осъществяват дейността си. От една страна, за правилната оценка на осигуреността с ДМАеп 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 тези предприятия с ДМАеп може да обхване комплексно следните етапи: стойностна оценка; анализ на състава, структурата и динамиката; анализ на движението; анализ на амортизацията; анализ на годността и анализ на разходите за ремонт на тези активи. От друга страна, интерес представлява осигуреността с ДМАеп на съответната територия, на която индустриалните предприятия осъществяват своята дейност.

#### 2.1.1. Стойностна оценка на ДМАеп.

Прегледът на стойностната оценка на ДМАеп изисква правилно и обективно да се интерпретират както първоначалната, така и последващата оценка на тези активи.

Първоначалната оценка на ДМАеп е оценката при тяхното придобиване. Това всъщност е историческата цена на придобиване на актива, която може да бъде цена на придобиване, себестойност, справедлива стойност или цена в нотариалния акт. Или това е отчетната стойност на актива. За целите на анализа, на първо място, следва да се вземе под внимание отчетната стойност както на наличните в началото на отчетния период ДМАеп, така и на постъпилите и извадените от употреба (отписани от баланса на предприятието) активи през същия период.

На ДМАеп се начислява амортизация за приетия полезен срок на използването им в

съответствие с разработената, приета и оповестена от предприятието амортизационна политика. Това предполага, на второ място, че за целите на анализа следва да се вземе под внимание и начислената амортизация както на наличните ДМАеп в началото на отчетния период, така и тази на притетите и извадените от употреба активи през същия период.

Важен етап от организацията на счетоводното отчитане на ДМАеп е тяхната последваща оценка. Тези активи се оценяват последващо в края на отчетния период във връзка с изготвянето и представянето на финансовия отчет на предприятието за отчетния период. С оценката след първоначалното признаване се цели да се приведе съществуващата оценка на ДМАеп в съответствие с реалното им парично съдържание към датата на годишния финансов отчет. В теорията и практиката на счетоводството е прието, че най-добрата оценка на справедливата стойност е цената на активен пазар. Тук следва да се отбележи, че за ДМАеп последващата оценка, т.е. справедливата стойност, определена на активен пазар, не може да се приложи. Това произтича от обстоятелството, че този вид средства се придобиват с цел специализирано използване (за опазване и възстановяване на околната среда), имат специфичен характер и не са предназначени за продажба. В случая справедливата стойност на тези активи не може да се определи и те не следва да се преоценяват по нея. Считаме, че ДМАеп (специално интегрираните технологии) могат да се оценяват последващо посредством дисконтиране на очакваните парични потоци от бъдещото им използване. Резултатите от последващата оценка могат да бъдат обезценка или преоценка на ДМАеп - както общо, по групи и видове активи, така и по направления на околната среда. Следователно, на трето място, за целите на анализа на осигуреността на индустриалното предприятие с ДМАеп следва да се вземе под внимание увеличението или намалението както на отчетната стойност, така и на амортизацията на тези активи в резултат от последващото

им оценяване.

На четвърто място, за целите на анализа, следва правилно да се определи балансовата стойност на ДМАеп. Това е стойността, по която активът се посочва в счетоводния баланс на предприятието след приспадане на начислената амортизация и отразената към момента загуба от обезценката му.

Основният източник на информация за стойностната оценка на дълготрайните материални активи е справката за нетекущите (дълготрайни) активи към края на отчетния период. Тя е компонент на годишния отчет за дейността на нефинансовите предприятия, съставлящи счетоводен баланс. Тук следва да се отбележи, че в тази справка не се съдържа информация за ДМАеп.

Считаме, че за целите на анализа и управлението на инвестираните от индустриалното предприятие средства в ДМАеп, е целесъобразно и полезно в тази справка на отделен ред да се представи информация за стойностната оценка на тези активи. По този начин е възможно тя да се наблюдава както в началото и в края на отчетния период, така и на постъпилите и излезлите от употреба активи, да се анализира и оценява относителният им дял 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 на движението на ДМАеп за отчетния период.

Освен общо, стойностната оценка на ДМАеп, може да се наблюдава по отделни направления на околната среда, в които тези активи са заети. Основен източник на информация за анализа на състава, структурата и динамиката на ДМАеп е информацията, която се съдържа в справката за разходите за придобиване и поддържане на дълготрайни материални и нематериални активи със същото предназначение. Тази справка също е компонент на годишния отчет за дейността на нефинансовите предприятия, съставлящи счетоводен баланс.

На пето място, важен показател за анализ на

осигуреността на индустриалното предприятие с ДМАеп, е техният среден размер. В съответствие с движението на ДМАеп за отчетния период средният им размер може да се определи като проста аритметична, средна претеглена аритметична или средна претеглена хронологична величина.

### **2.1.2. Анализ на състава, структурата и динамиката на ДМАеп.**

В състава на ДМАеп се включват: съоръжения, инсталации, оборудване и апаратура, необходими за опазване и възстановяване на околната среда по съответни направления. Тук следва да се отбележи, че в състава на ДМАеп 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 подобни активи е свързано със създаване на условия за здравословни и безопасни условия на труд. Те се признават за текущ разход на предприятието за отчетния период.

Изходно начало при анализа на състава на ДМАеп са европейските изисквания, които могат да се групират в две направления.

На първо място, това са изискванията на Регламент 58/97/ЕС на структурната бизнес статистика на Европейския съюз, според които ДМАеп се разграничават на две групи. В първата група се включват специализирани съоръжения за околната среда (end-of-pipe), в състава на които участват само съоръжения, които служат за намаляване замърсяването на околната среда и не участват в производствения процес. Във втората група се включват интегрирани технологии (integrated technologies), които се явяват едновременно и производствен фактор (ДМА, участващи непосредствено в производствения процес), и ДМАеп, в резултат от използването на които се намалява замърсяването на околната среда.

На второ място, това е 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 са посочени следните направления: отпадъчни води; оборотно водоснабдяване; въздух; опазване на почвата и подпочвените води; опазване на биологичното разнообразие и защитените територии и обекти; ловни и рибни стопански мероприятия; отпадъци; шум.

Като самостоятелна група в състава на ДМАеп се счита апаратурата за мониторинг и контрол на параметрите на околната среда на територията, на която индустриалното предприятие осъществява своята дейност.

Стиковането на европейските изисквания за състава на ДМАеп по направления на

околната среда е обективна предпоставка за изграждане на комплексна методика за анализ както на осигуреността, така и на използването на тези активи в индустриалните предприятия в страната.

Структурата на ДМАеп изразява относителният дял на отделните групи от състава на тези активи в общия размер на същите активи.

За анализа на състава, структурата и динамиката на ДМАеп по направления за опазване и възстановяване на околната среда, по данни от предприятие “Престиж” ООД, се съставя таблица 1.

Таблица 1

ДМА с екологично предназначение	В началото на годината		В края на годината		Изменение (+, -)	
	хил. лв.	отн. дял	хил. лв.	отн. дял	хил. лв.	отн. дял
1. Специализирани съоръжения, в т.ч.:	117045	80.00	132611	80.48	15566	0.48
а) за отпадъчни води	50665	34.63	50191	30.46	-474	-4.17
б) за оборотно водоснабдяване	7374	5.04	7610	4.62	236	-0.42
в) за въздуха	28630	19.57	30413	18.46	1783	-1.11
г) за опазване на почвата и подпочвените води	1725	1.18	1964	1.19	239	0.01
д) опазване на биологичното разнообразие и защитените територии и обекти	0	0.00	0	0.00	0	0.00
е) за отпадъците	28612	19.56	42390	25.73	13778	6.17
ж) за шума	39	0.03	43	0.03	4	0.00
2. Интегрирани технологии	20132	13.76	22855	13.87	2723	0.11
а) за отпадъчни води	3335	2.28	3352	2.03	17	-0.25
б) за оборотно водоснабдяване	0	0.00	0	0.00	0	0.00
в) за въздуха	16254	11.11	18945	11.50	2691	0.39
г) за опазване на почвата и подпочвените води	18	0.01	19	0.01	1	0.00
д) опазване на биологичното разнообразие и защитените територии и обекти	0	0.00	0	0.00	0	0.00
е) за отпадъците	524	0.36	538	0.33	14	-0.03
ж) за шума	1	0.00	1	0.00	0	0.00
3. Апаратура за мониторинг и контрол	9123	6.24	9310	5.65	187	-0.59
4. Общо ДМА с екологично предназначение (п.1 + п.2 + п.3)	146300	100.00	164776	100.00	18476	0.00

От данните в таблицата се вижда, че както в абсолютно, така и в относително изражение и в началото, и в края на годината преобладава групата на специализираните съоръжения от състава на ДМАеп. Анализът

може да се задълбочи по направления на околната среда, в които функционират ДМАеп. Например може да се анализира темпа на ръст на специализираните съоръжения и интегрираните технологии по

отделни направления на околната среда в края на годината спрямо общият стойностен размер на ДМАеп в началото на годината. Това позволява да се даде обективна оценка за динамиката на ДМАеп.

### **2.1.3. Анализ на движението на ДМАеп.**

За анализ и оценка на движението на ДМАеп в индустриалното предприятие могат да се използват следните показатели:

- 1) Коефициент на обновяване на активите.
- 2) Коефициент на излезлите от експлоатация активи.
- 3) Коефициент на интензивно обновяване.

Значението на коефициента на обновяване се определя като отношение на размера на нововъведените в действие през периода ДМАеп към размера на ДМАеп в началото на периода. Изчислява се общо за групата на ДМАеп, поотделно за специализираните съоръжения, интегрираните технологии и апаратурата за мониторинг и контрол, както и по направления на околната среда.

Значението на коефициента на излезлите от експлоатация ДМАеп се определя като отношение на размера на излезлите от експлоатация през периода активи към размера на ДМАеп в началото на периода.

Също може да се изчисли общо, по групи ДМАеп и по направления на околната среда. Значението на коефициента на интензивно обновяване се определя като отношение между коефициентите на обновяване и на излезлите от експлоатация ДМАеп. Показва величината на въведените в експлоатация ДМАеп, падащи се на единица от излезлите от експлоатация от същия вид активи.

За целите на анализа, по данни от дейността на същото предприятие, се съставя Таблица 2.

От данните в таблицата се вижда, че с по-бърз темп се обновяват специализираните съоръжения в сравнение с интегрираните технологии. По-голямото значение на коефициента на интензивно обновяване на интегрираните технологии, се дължи на обстоятелството, че през текущата година преобладават приетите в сравнение с излезлите от употреба активи.

Този анализ е полезен за бизнеса, тъй като осигурява информация за степента на обновяване на ДМАеп в съответствие с изискванията на Европейския съюз за

икономически и екологосъобразен растеж.

Анализът може да се задълбочи в посока на изследване и оценка на източниците за финансиране на ДМАеп. За целите на анализа, по данни от разглежданото предприятие, се съставя таблица 3.

Тук интерес представляват както националните, така и чуждестранните източници за финансиране придобиването на ДМАеп. Следва да се установят и оценят относителните дялове и динамиката на Таблица 2.

финансирането на ДМАеп от собствени източници (собствен капитал), от привлечени дългосрочни национални източници и от чуждестранни източници, в т.ч. европейски фондове и програми.

### **2.1.4. Анализ на коефициентите на изхабяване (амортизация), на годност и на ремонт на ДМАеп.**

Важни насоки на анализа на осигуреността на индустриалното предприятие са степените на изхабяване и на годност на ДМАеп, както и на разходите, които то извършва за ремонт на активите.

Значението на коефициента на изхабяване се определя като отношение на сумата на начислената амортизация към отчетната стойност на ДМАеп. Пряко свързан с коефициента на изхабяване е коефициентът на годност на ДМАеп. Неговото значение се определя от отношението на балансовата към първоначалната (отчетна) стойност на ДМАеп. Коефициентът на ремонт се определя като отношение на извършените разходи за текущ ремонт към средния размер на ДМАеп, определен по отчетна стойност.

### **2.1.5. Относителен дял на ДМАеп, падащи се на един жител.**

Определен интерес представлява и осигуреността с ДМАеп на територията, на която индустриалните предприятия извършват своята дейност. Основен показател за анализ и оценка е относителният дял на ДМАеп, падащи се на един жител на съответната териториална единица. Съобразно поставените при анализа цели значението на показателя може да се определи както за страната като цяло,

така и за отделните райони на планиране, области, общини, населени места.

## 2.2. Анализ и оценка на ефекта от промените в първоначалните оценки на съществуващите задължения за извеждане от експлоатация на ДМАеп и на възстановяване на околната среда.

Методиката за анализ се базира на изискванията на МСС37 “Провизии, условни пасиви и условни активи” и на КРМСФО1 “Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения”.

Тук трябва да се вземат под внимание някои важни обстоятелства.

На първо място, още при придобиването или при последващото използване на ДМАеп индустриалните предприятия поемат задължения за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени. Става дума за първоначалната приблизителна оценка на разходите, които предприятията биха извършили при демонтажа и преместването на ДМАеп, както и за възстановяване на терена (площадката), на която активите са разположени.

Таблица 2

ДМА с екологично предназначение	На 01.01	Постъпили ДМАеп	Излезли ДМАеп	На 31.12.	Коеф. на обновяване на ДМАеп	Коеф. на излезлите ДМАеп	Коеф. на интензивно обновяване на ДМАеп
1. Специализирани съоръжения, в т.ч.:	117045	82270	66704	132611	0.7029	0.5699	1.2334
а) за отпадъчни води	50665	59266	59741	50191	1.1698	1.1791	0.9920
б) за оборотно водоснабдяване	7374	256	20	7610	0.0347	0.0027	12.8000
в) за въздуха	28630	4314	2531	30413	0.1507	0.0884	1.7047
г) за опазване на почвата и подпочвените води	1725	461	222	1964	0.2672	0.1287	2.0766
д) опазване на биологичното разнообразие и защитените територии и обекти	0	0	0	0	0.0000	0.0000	0.0000
е) за отпадъците	28612	17968	4190	42390	0.6280	0.1464	4.2886
ж) за шума	39	5	1	43	0.1282	0.0256	5.0000
2. Интегрирани технологии	20132	3557	834	22855	0.1767	0.0414	4.2650
а) за отпадъчни води	3335	22	5	3352	0.0066	0.0015	4.4000
б) за оборотно водоснабдяване	0	0	0	0	0.0000	0.0000	0.0000
в) за въздуха	16254	3518	827	18945	0.2164	0.0509	4.2539
г) за опазване на почвата и подпочвените води	18	1	0	19	0.0556	0.0000	0.0000
д) опазване на биологичното разнообразие и защитените територии и обекти	0	0	0	0	0.0000	0.0000	0.0000
е) за отпадъците	524	16	2	538	0.0305	0.0038	8.0000
ж) за шума	1	0	0	1	0.0000	0.0000	0.0000
3. Апаратура за мониторинг и контрол	9123	192	5	9310	0.0210	0.0005	38.4000
4. Общо ДМА с екологично предназначение	146300	86019	67543	164776	0.5880	0.4617	1.2735

Таблица 3

ДМА с екологично предназначение	На 01.01	Постъпили ДМА еп	Излезли ДМАеп	Посл. оценка		На (2 + 3 - 4)		31.12.(+ 5 - 6)	
				Увеличение	Намаление	Нац. източници	Чуждестранни изт.		
1. Специализирани съоръжения, в т.ч.	117045	82270	66704	0	0	132611	91176		
а) за отпадъчни води	50665	59266	59741	0	0	50191	50191		
б) за оборотно водоснабдяване	7374	256	20	0	0	7610	0		
в) за въздуха	28630	4314	2531	0	0	30413	18250		
г) за опазване на почвата и подпочвените води	1725	461	222	0	0	1964	0		
д) опазване на биологичното разнообразие и защитените територии и обекти	0	0	0	0	0	0	0		
е) за отпадъците	28612	17968	4190	0	0	42390	22735		
ж) за шума	39	5	1	0	0	43	0		
2. Интегрирани технологии	20132	3557	834	0	0	22855	10000		
а) за отпадъчни води	3335	22	5	0	0	3352	0		
б) за оборотно водоснабдяване	0	0	0	0	0	0	0		
в) за въздуха	16254	3518	827	0	0	18945	10000		
г) за опазване на почвата и подпочвените води	18	1	0	0	0	19	0		
д) опазване на биологичното разнообразие и защитените територии и обекти	0	0	0	0	0	0	0		
е) за отпадъците	524	16	2	0	0	538	0		
ж) за шума	1	0	0	0	0	1	0		
3. Апаратура за мониторинг и контрол	9123	192	5	0	0	9310	0		
4. Общо ДМА с екологично предназнач. (п.1 + п.2 + п.3)	146300	86019	67543	0	0	164776	101176		

На второ място, като провизии (задължения с неопределена срочност или сума) се признават само онези задължения на предприятието, които са резултат от минали събития, съществуващи независимо от бъдещото осъществяване на дейността му. За текущия период предприятието поема задължението и признава провизия именно за бъдещите разходи за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките до степента, до която то е задължено да възстанови щетите, нанесени на околната среда. Провизията се признава по приблизителна счетоводна оценка.

На трето място, необходимо е да се установи настъпилата промяна в приблизителната оценка на признатата провизия, което е свързано с изходящ поток от ресурси, съдържащи икономически ползи (напр. изходящ паричен поток), който е необходим за уреждане на задължението.

На четвърто място, ако предприятието прецени, че поради търговски натиск или законови изисквания, е необходимо да извърши разходи за бъдещи дейности за опазване на околната среда (напр. поставяне

на филтри на комините и др.), то за него в текущия период не възниква задължение по повод на тези разходи. Тези 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 счетоводния принцип за съпоставимост между приходите и разходите. Същевременно с това за текущия период не се признава провизия.

Определен интерес представляват настъпилите промени в задължението на предприятието за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени. Действията на предприятието се предопределят от прилагания метод за оценка на съответните ДМАеп. В съответствие с възприетата счетоводна политика ДМАеп могат да се оценяват по модела на себестойността или по модела на преоценената стойност.

При положение, че предприятието възприема модела на себестойността за оценка на ДМАеп, то през текущия период с промените в посоченото по-горе задължение



се увеличава или намалява себестойността на съответния ДМАеп. На практика са възможни две ситуации. В първата от тях се намалява себестойността на актива. Тази сума не може да бъде по-голяма от балансовата стойност на актива. Ако сумата на намалението на поетото от предприятието задължение е по-голяма от балансовата стойност на актива, то разликата следва да се признае във финансовия резултат за текущия период. Във втората възможна ситуация се увеличава себестойността на актива. Тук предприятието трябва правилно и обективно да прецени дали новата балансова стойност на актива може да не е напълно възстановима. Ако тя не е възстановима напълно, то предприятието дава приблизителна оценка на възстановимата сума на актива и отчита всички загуби от обезценка, съгласно изискванията на МСС 36 “Обезценка на активи”.

Ако предприятието възприема моделът на преоценка за оценка на ДМАеп, то промените в задължението за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени, е показател, че може да се наложи съответните активи да бъдат преоценени. Като резултат от преоценката балансовите стойности на активите не трябва 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 преоценъчния резерв, т.е. в собствения капитал на предприятието.

И тук са възможни две ситуации. Първата от тях е свързана с намаление на сумата на посоченото по-горе задължение. Сумата на намалението се отнася в увеличение на преоценъчния резерв. Възможно е сумата на намалението да се отрази и признае във финансовия резултат на предприятието. 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 задължението 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. Във втората възможна ситуация се увеличава сумата на задължението за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени. 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 с този актив.

Съгласно изискванията на МСС1 “Представяне на финансови отчети” в Отчета за промените в собствения капитал задължително се оповестяват всички позиции за приходи или разходи, които се признават директно в собствения капитал. За постигане на съпоставимост на информацията във финансовите отчети на предприятието задължително се идентифицира и оповестява самостоятелно промяната в преоценъчния резерв, която възниква в резултат от промяна в задължението за извеждане от експлоатация, демонтаж, преместване на активите и възстановяване на площадките, на които те са разположени.

Тъй като ДМАеп са амортизируеми активи, то върху коригираната амортизируема сума на съответните активи през техния полезен живот следва да се начислява амортизация. Това изискване е задължително, независимо от прилагания модел за оценка на ДМАеп. След изтичане на срока на полезен живот на тези активи всички последващи промени в задължението се признават във финансовия резултат в момента на тяхното възникване.

**Заключение:** Изложеното позволява да се направи извода, че българските индустриални предприятия се нуждаят от теоретично обоснована съвременна методика за анализ на ДМАеп. Очакванията са, че предложената методика за анализ на ДМАеп успешно може да се приложи в стопанската практика в страната, тъй като резултатната аналитична информация е с определена полза за финансовия мениджмънт на предприятието. Налице са и някои проблеми, на които трябва да бъде

намерено правилно решение. Например по отношение на анализа на ефективността от използването на ДМАеп. Тук следва да се намери правилно решение относно показателите за анализ на ефективността от използването на ДМАеп от гледна точка на структурата на тези активи. Не във всички случаи могат да се използват традиционните показатели за анализ на ефективността, като например коефициентите на натовареност и на поглъщаемост на ДМАеп. Става дума за специализираните съоръжения с екологично предназначение, чието участие при формирането на финансовите резултати от оперативната дейност на предприятието не може непосредствено да се установи.

**Conclusion:** The above statements allow us to make the conclusion that the Bulgarian industrial organisations need theoretically

justified modern methodology for FTAep analysis. It is expected that the proposed FTAep analysis methodology may be successfully applied in the business practice of the country, as the efficient analytical information is specifically helpful for the organisation's financial management. However, there are some issues that should be correctly solved. For example, this is the analysis of FTAep efficient use. Here, we should find the appropriate solution about the FTAep efficient use analysis indicators, with view of these assets' structure. Traditional efficiency analysis indicators, such as FTAep load and absorption ratios could not be used in all cases. This is a question of specialized facilities with environmental purpose, whose share in the formation of the organisation's operating financial results cannot be directly identified.

**Литература** 1. МСС1 “Представяне на финансови отчети”, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 03.11.2008 г., посл. изм. Регламент (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 05.06.2012 г. 2. МСС16 “Имоти, машини и съоръжения”, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 30.11.2008 г., изм. Регламент (ЕО) № 495/2009 на Комисията от 03.06.2009 г. 3. МСС36 “Обезценка на активи”, Регламент (ЕО) Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 23.03.2010 г. 4. МСС37 “Провизии, условни пасиви и условни активи”, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 03.11.2008 година, Регламент (ЕО) № 495/2009 на Комисията от 03.06.2009 г. 5. КРМСФО1 “Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения” 6. Регламент № 1126/2008 на Комисията от 03.11.2008 г., 58/97/ЕС