АКТУАЛНИ ВЪПРОСИ НА БИЗНЕС АНАЛИЗА НА ЕКОЛОГИЧНОТО РАЗВИТИЕ НА ДЕЙНОСТТА НА ПРОМИШЛЕНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ В КОНТЕКСТА НА ПРИНЦИПИТЕ НА ГЛОБАЛНИЯ ДОГОВОР

Росица Иванова
Университет за национално и световно стопанство, София

Резюме

Глобалният договор на ООН е доброволна инициатива, която обединява бизнеса, неправителствени организации, академични институции, градове, агенции и др. за подкрепа на устойчивия растеж и гражданската отговорност. Едно от направленията на Глобалния договор е посветено на въпросите за опазване и възстановяване на околната среда. Обект на изследването са някои въпроси на бизнес анализа на разходите за опазване и възстановяване на околната среда, както и на дълготрайните материални активи с екологично предназначение. Предмет на изследването са методически въпроси на анализа, а целта е достигането до теоретично обосновани и приложими в практиката методики за анализ на посочените аналитични обекти.

Ключови думи: дейност, околна среда, разходи, дълготрайни материални активи, анализ.
Key words: business, environment, fixed tangible assets, analysis.

JEL: M49.

Увод

Актуалността на въпроса за екологосъобразното развитие на бизнеса на промишлените предприятия се обуславя от редица обстоятелства.

На първо място, глобализацията във всички сфери на стопанския живот създава несправедливо разпределение на благата и постигнатите от предприятията печалби. Предприятията следва да поемат своята отговорност за влиянието на дейността им върху околната среда, персонала и обществото. Необходимо е да се постигне обективно подобряване на прозрачността на информацията за околната среда, социалната сфера и управлението на предприятията.

На второ място, използването на нефинансова информация за нуждите на мениджмънта на предприятията се разширява. Създават се обективни възможности за интегриране на въпросите за околната среда, социалната сфера и мениджмънта в стратегията и комуникацията на предприятията. Нефинансовите показатели заемат важно място в системата от показатели за анализ и оценка на дейността на предприятията, разглеждана в единство между икономическо, екологосъобразно и социално отговорно развитие на бизнеса.

На трето място, не без значение е оценката на предприятията относно възможностите им за осъществяване на устойчив бизнес за постигане на икономически растеж при осигуряване опазване на околната среда и поемане на социална отговорност към персонала.

На четвърто място, предприятията следва да възприемат, подкрепят и прилагат в дейността си десетте принципа, на които е основан Глобалният договор.

Следователно в съвременните условия на пазарно стопанство, конкуренция, бурно развитие на информационните и комуникационни технологии и глобализация предприятията следва да осъществяват бизнеса си като постигат обективна симбиоза между икономическото, социалното и екологосъобразното развитие в оперативен и стратегически аспект.

Глобален договор на ООН

Глобалният договор на ООН е доброволна инициатива за насърчаване на дейността на предприятията в световен мащаб да възприемат екологични и социално отговорни политики. Глобалният договор се основава на десет принципа, обобщени в четири основни направления. Те са следните:

1. *Права на човека*. Принципите в това направление са: зачитане и подкрепа за опазването правата на човека; гаранция за необвързване с действия, нарушаващи правата на човека.
2. *Права на труд*. Принципите са следните: приемане свободата на сдружаване и ефективно признаване на правото на колективно договаряне; премахване на всякакви форми на насилствен и принудителен труд; ефективно премахване на детския труд; премахване на дискриминацията по отношение правото на труд и на професия.
3. *Околна среда*. Принципите тук са следните: подкрепа за превантивни подходи за опазване на околната среда; насърчава-

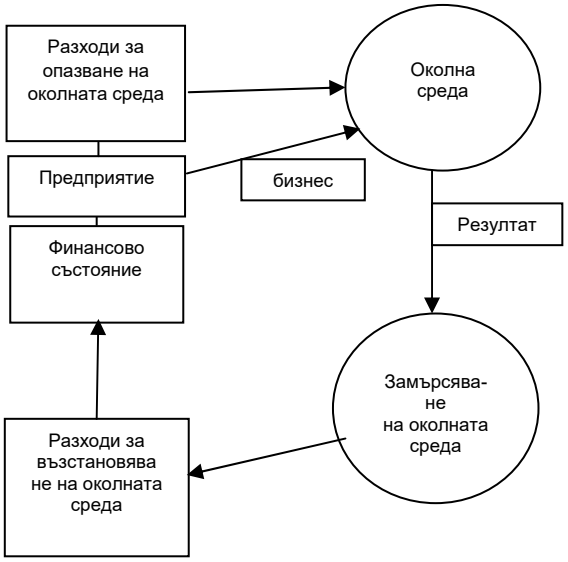
не и поемане на инициативи към по-голяма отговорност към околната среда; насърчаване на развитието и разпространението на технологии за опазване и възстановяване на околната среда.

4. *Антикорупция*. Принципът тук е подкрепа на антикорупционни инициативи и политика на прозрачност.

По въпроса за разходите за опазване и възстановяване на околната среда

Историческият поглед върху развитието на идеите за счетоводно отчитане и анализ на разходите за опазване и възстановяване на околната среда показва, че в България се правят опити за решаване на някои от проблемите в тази област. Това се потвърждава например от следните факти: идеите на проф.Тотев за счетоводно отразяване на разходите за опазване на околната среда, които той излага и предлага методология за отчитане на тези разходи в монографичен труд, издаден през 1976 г.; идеите на проф. Б. Йонкова за отчитане на разходите за опазване и възстановяване на околната среда; постановките в Национален счетоводен стандарт 6 „Отчитане на разходите за опазване на околна среда" [1]; в Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия [2]; в Националните счетоводни стандарти [3].

На настоящия етап от развитието на икономиката и наблюдаваните негативни промени в околната среда водят до необходимост от анализ и оценка на екологичните разходи на ниво предприятие (фиг. 1), на регионално ниво, както и на национално ниво.



Фиг. 1. Взаимодействие на предприятието с околната среда

Това означава, че теорията на счетоводството и на бизнес анализа са длъжници на практиката. Предметът на счетоводството и на бизнес анализът следва да се разширят, като в съответствие с направлението на Глобалния договор за околната среда да предложат съвременни методологии за счетоводно отчитане на екологичните разходи и нови модели и подходи за анализ на тези разходи. В този аспект считаме, че в съдържателно отношение проблемът за разходите за опазване и възстановяване на околната среда може да обхване следните въпроси: а) същност и класификация на екологичните разходи; б) счетоводно отчитане на екологичните разходи; в) информационно осигуряване на анализа; в) анализ и оценка на екологичните разходи; г) изработване и вземане на решения за управление на екологичните разходи и предприемане на действия към по-голяма отговорност за опазване на околната среда.

Задачите на бизнес анализа на разходите за опазване и възстановяване на околната среда могат да се систематизират по следния начин: а) установяване обхвата на системата на екологичните разходи; б) разграничаване на екологичните разходи по периоди; в) определяне на разходните центрове в индустриалните предприятия; г) установяване на различните потоци от разходи и разработване на поточен модел на разходите; д) класификация на екологичните разходи по статии на калкулацията, в т.ч. и за целите на тяхното оценяване (остойностяване); е) анализ и оценка на екологичните разходи по статии на калкулацията и др.

Насоките на анализа на екологичните разходи на индустриалните предприятия могат да групират по следния начин: а) обща оценка на екологичните разходи, в т.ч. анализ на динамиката на тези разходи в абсолютно и в относително изражение; б) анализ на темпа на изменение на разходите; в) анализ на средния темп на изменение на разходите; г) анализ на разходите за опазване и възстановяване на околната среда по икономически елементи, в т.ч. анализ на абсолютната и относителната динамиката на разходите; д) анализ на разходите по статии на калкулация, в т.ч. анализ на абсолютната и относителна икономия или преразход на екологичните разходи. В тази насока считаме за необходимо разходите на предприятието за екологична дейност да се отчитат по видове и по място на възникване им. Считаме, че в група „Разходи за дейността" може да се въведе и използва самостоятелна сметка, например сметка 619 „Разходи за екологична дейност" към която да се обособят съответни статии на калкулацията. По този начин екологичните разходи в процеса

на калкулирането на разходите могат да се обвържат с конкретни продукти, дейности и услуги.

Считаме, също така, че е целесъобразно и необходимо в счетоводната политика на предприятието да се обособи раздел по въпросите за организацията на счетоводното отчитане на екологичните разходи, което е в пряка връзка със създаването на точна, достоверна и своевременна информация за разходите за опазване и възстановяване на околната среда. Също така, подходящо е създаване на система за провизиране на разходите за природозащитна дейност.

Предприятията следва да създават информация за разходите за опазване и възстановяване на околната среда, която е предназначена за вътрешни и за външни потребители. В този аспект важна роля имат различни информационни източници. Например: отчет за физическите потоци на емисии във въздуха; отчет за потреблението на материалите; отчет за потреблението на енергия; отчет за разходите, вкл. таксите за опазване и възстановяване на околната среда; отчет за генерирането и третирането на отпадъците; отчет за горските и рибни запаси (природен капитал) и др.

По въпроса за дълготрайните материални активи с екологично предназначение

Съгласно Регламент 58/97/ЕС на Структурната бизнес статистика, съоръженията за опазване на околната среда се разделят на два вида: а) специализирани съоръжения за околната среда (end-of-pipe), в състава на които се включват съоръжения, които не участват в производствения процес и служат само за намаляване замърсяването на околната среда, което е резултат от производствената дейност на предприятието; б) интегрирани технологии (integrated technologies), които по същество са елементи на производствения процес (технологии), в резултат на които се постига по-малко замърсяване на околната среда в сравнение с други технологии. Предприятията следва да се стремят към постигане на екологична ефективност, изразяваща се в използването на технологични иновации, които са основно средство за намаляване на негативното въздействие на тяхната дейност върху околната среда.

Заедно с класификацията на дълготрайните материални активи с екологично предназначение предприятията следва да прилагат и класификацията за направленията на околната среда. Това е обща класификация, приета от Организацията на обединените нации и Европейските статистици и счетоводители през 1994 г., заменена през 2000 г. с нова подобрена класификация.

По наше виждане за дълготрайните материални активи с екологично предназначение промишлените предприятия извършват две групи специфични разходи. Първата група обхваща разходите за придобиване на дълготрайни материални и нематериални активи с екологично предназначение, а втората – разходите за поддръжка и експлоатация на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Считаме за целесъобразно към сметка „Разходи за придобиване на дълготрайни активи" от група „Разходи за дейността" да се открие и води подсметка „Разходи за придобиване на дълготрайни материални активи с екологично предназначение". По дебита на тази сметка се калкулират разходите за придобиване, които формират цената на придобиване или себестойността на дълготрайните материални активи с екологично предназначение, по която оценка те се завеждат в състава на имуществото на предприятието.

По отношение на разходите за поддръжка и експлоатация на дълготрайните материални активи с екологично предназначение следва да се отбележи, че от счетоводна гледна точка в техния състав могат да се включат два вида разходи. Първият вид са разходите за текущ ремонт на съоръженията, инсталациите и др. подобни активи, предназначени за опазване на околната среда. Те се признават и осчетоводяват като текущи разходи за отчетния период и участват при формирането на финансовия резултат за текущия отчетен период. Вторият вид са разходите за подобрения и модернизация на дълготрайните материални активи с екологично предназначение, които водят до увеличаване на икономическата изгода от тези активи. В случая икономическата изгода се изразява в предпазване на околната среда от замърсяване, предизвикано от производствената дейност на промишленото предприятие. Посочените разходи не се признават като текущи разходи за отчетния период. С тях се увеличава отчетната стойност (цена на придобиване или себестойност) на съответния дълготраен материален актив с екологично предназначение.

Важен източник на информация за анализа на дълготрайните материални активи с екологично предназначение е годишния отчет „Движение на дълготрайни материални активи с екологично предназначение". Той се съставя от предприятия, поделения на предприятия, стопански организации, общински администрации, министерства, ведомства и други, които имат налични или въведени (придобити) през годината съоръжения, инсталации и оборудване, влизащи в състава на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Насоките на бизнес анализа на дълготрайните материални активи с екологично предназначени могат да се систематизират по следния начин: а) стойностна оценка на дълготрайните материални активи с екологично предназначение; б) анализ на състава, структурата и динамиката на тези активи; в) анализ на движението на същите активи; г) анализ на амортизацията, годността и ремонта на активите; д) относителен дял на дълготрайните материални активи, падащи се на един жител; е) анализ и оценка на ефекта от промените в първоначалните оценки на съществуващите задължения за изваждане от експлоатация на дълготрайните материални активи с екологично предназначение и на възстановяване на околната среда; ж) анализ на използването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение; з) анализ на ефективността от използването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Следва да се отбележи, че не във всички случаи могат да се използват традиционните показатели за анализ на ефективността от използването на дълготрайните материални активи. Става дума за коефициентите на натовареност и на поглъщаемост на дълготрайните материални активи. Това се отнася за специализираните съоръжения с екологично предназначение, чието участие при формирането на приходите и на финансовите резултати от оперативната дейност на предприятието не може непосредствено да се установи. Това е проблем, който следва да намери своето решение.

По данни от НСИ разполагаме с наличностите и движението на дълготрайните материални активи с екологично предназначение за 2016 г. в левове, които са обобщени в табл. 1.

По данните от таблицата може да се анализира движението на дълготрайните материални активи за 2016 г. За целта се изчисляват стойностите на показателите коефициент на обновяване, коефициент на излезлите от експлоатация и коефициент на интензивно обновяване на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Стойността на коефициента на обновяване се определя като отношение на размера на нововъведените в действие през периода дълготрайни материални активи с екологично предназначение към размера на същите активи в началото на периода. Изчислява се общо за групата на дълготрайните материални активи с екологично предназначение, така също поотделно за специализираните съоръжения, интегрираните технологии и апаратурата за мониторинг и контрол, както и по направления на околната среда.

Табл. 1. Наличности и движение на ДМА с екологично предназначение по направления

Направления	Придобити през годината	Излезли през годината	Наличност към 31.12.
Общо, в това число:	794043	290990	9045451
1. За отпадъчните води	172401	230925	3159826
Специализирани съоръжения	171222	230764	2989249
в това число:			
Производствени пречиствателни станции	9182	2508	299100
Селищни пречиствателни станции	67292	73987	1174328
Канализация	91783	99392	1022130
Интегрирани технологии	1179	161	170577
За оборотно водоснабдяване	1817	169	237976
2. За въздуха	361885	3625	2828014
Специализирани съоръжения	26374	3039	1700352
Интегрирани технологии	335511	586	1127662
За опазване на почвата и подпочвените води	13116	586	108883
Специализирани съоръжения	12554	586	98075
Интегрирани технологии	562		10808
3. За опазване на биологичното разнообразие и защитените територии, защитените зони и обекти	40	892	124044
Специализирани съоръжения	40	892	123375
Интегрирани технологии			669
За ловно- и рибностопански мероприятия	28	2	2782
4. За отпадъците	240327	54553	2363485
Специализирани съоръжения	233215	50549	2326402
Интегрирани технологии	7112	4004	37083
5. За шума	36	1	4973
Специализирани съоръжения	25	1	4770
Интегрирани технологии	11		203
6. За апаратура за мониторинг и контрол	4393	237	215468

Стойността на коефициента на излезлите от експлоатация дълготрайни материални активи с екологично предназначение се определя като отношение на размера на излезлите от експлоатация през периода активи към размера на дълготрайните материални активи в началото на периода. Също може да се изчисли общо, по групи активи и по направления на околната среда.

Стойността на коефициента на интензивно обновяване се определя като отношение между коефициентите на обновяване и на излезлите от експлоатация дълготрайни материални активи с екологично предназначение. Характеризира величината на въведените в експлоатация дълготрайни материални активи, падащи се на единица от излезлите от експлоатация от този вид активи.

Заключение

Развитието на бизнеса в съответствие с принципите на Глобалния договор поставя на преден план редица въпроси, които следва да бъдат обект на анализиране и оценяване от мениджмънта на индустриалните предприятия.

Важен въпрос, според нас, това е създаването, представянето и използването на нефинансова информация за устойчивото развитие на предприятията.

По отношение на работната сила, като важен производствен фактор, наред с финансовата информация за осигуреността, използването и ефективността от нейното използване, е необходима и нефинансова информация за физическото, здравословното и психическото състояние на работниците и служителите и на техните семейства. Тук с особена важност се поставят въпросите на корпоративната социална отговорност.

Нефинансовата информация за екологичните аспекти на бизнеса удовлетворява определени потребности на вътрешните потребители както за планиране, така и за вземането на правилни и обосновани управленски решения. Тази информация е необходима и за външните потребители за оценка на ефективността и справедливостта при използването на природните и човешки ресурси за формирането на устойчивост на икономическото, екологичното и социалното развитие на предприятието с цел запазване на природния и човешкия капитал за бъдещите поколения.

Полезността на нефинансовата информация за устойчивото развитие на дейността на индустриалните предприятия се изразява във вземането на своевременни и обосновани мениджърски решения за опазване на природния и човешкия капитал, тяхното ефективно използване с хуманни и природозащитни цели.

Очакваните резултати са свързани с намирането на решения по ключови въпроси на анализа на ефективността на разходите за опазване и възстановяване на околната среда, както и на ефективността от използването на дълготрайните материални активи с екологично предназначение.

Литература

1. *Национален счетоводен стандарт 6 „Отчитане на разходите за опазване на околна среда”*. ДВ. бр. 81/1996.
2. *Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия*. ДВ. бр. 30/2005.
3. *Националните счетоводни стандарти*. ДВ. бр. 3/2016.

TOPICAL ISSUES OF BUSINESS ANALYSIS OF THE ENVIRONMENTAL DEVELOPMENT OF INDUSTRIAL ENTERPRISES' BUSINESS IN THE CONTEXT OF THE PRINCIPLES OF THE GLOBAL COMPACT

Rositsa Ivanova
University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria

Abstract

The UN Global Compact is a voluntary initiative that unites business, non-governmental organizations, academic institutions, cities, agencies and others for support of sustainable development and civil responsibility. It is based on ten principles classified in four main groups. Enterprises should adopt, support and apply to their business the principles on which the Global Compact is based. One of the groups of principles is devoted on the issues for protection and restoration of the environment. These issues are topical due to a number of circumstances. First of all, globalization in all fields of economy creates unfair division of wealth and the profits achieved by the enterprises. Enterprises should take their responsibility for the impact of their business on the environment, personnel and society. Secondly, the use of non-financial information for the needs of the enterprises' management increases. Non-financial indicators play crucial role within the system of indicators for analysis of the enterprises' business considered as integrity among economic, environmental friendly and socially responsible business development. Thirdly, enterprises should assess their abilities to carry out sustainable business for ensuring economic growth while protecting the environment and taking social responsibility to personnel. We will study a few issues of business analysis of the environmental friendly business of the industrial enterprises, which are the greatest polluter of the environment. These are the issues of expenses for protection and restoration of the environment and for the fixed tangible assets with ecological use. Methodological issues of the analysis of expenses for protection and restoration of the environment and of fixed tangible assets with ecological use are the subject matter of this study. This study is aimed at achieving theoretically justified and practically feasible methodologies for analysis of the above subject matters of the analysis. The expected results are related to finding solutions on key issues of the analysis of efficiency of expenses for protection and restoration of the environment and the efficient use of the fixed tangible assets with ecological use.