

**доц. д-р ДЕСИСЛАВА ЙОСИФОВА**

ВУЗФ, катедра „Счетоводство и одит“ и  
ВТУ „Т. Каблешков“, катедра „Икономика и  
счетоводство в транспорта“

---

Доц. д-р Десислава Йосифова е преподавател в катедра „Счетоводство и одит“, ВУЗФ и катедра „Икономика и счетоводство в транспорта“, ВТУ „Т. Каблешков“, София, където води лекционни курсове по *Отчитане и одит на европейски проекти; Банково и бюджетно счетоводство; Финансово счетоводство, Данъчно счетоводство и др.*

В периода от м. август 2014 до 31.01.2017 г. е била ангажирана с дейност за управление на финансите и контрола върху бюджета и ресурсите в голямо държавно ведомство (министерство).

Била е член на различни държавни междуведомствени съвети, комисии и органи.

В периода м. юни 2014 – м. януари 2016 г. е била член на Комитета за наблюдение по изпълнението на Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност 2014 – 2020“ като представител на квотата на академичната общност. Има над 150 публикации в областта на финансовото и управленското счетоводство, данъците и други.

Консултант по изготвянето, управлението и отчитането на проекти, съфинансирани от Европейските фондове. Привличана е като лектор – обучител по специфични тематика („Управление документацията на проекти“, „Принципи на управление и преструктуриране на компании“ и др.). Била е лектор по програма Еразъм в различни европейски университети.

Член на редакционната колегия на издателство „Св. Григорий Богослов“, сп. „Счетоводство плюс данъци и социални отношения“, сп. „Актив“ и др.

## **РОЛЯ НА СЧЕТОВОДСТВОТО И ОДИТА ПРИ ИЗПЪЛНЕНИЕ ЕКОЛОГИЧНАТА ПОЛИТИКА НА ЕС**

*(В КОНТЕКСТА НА ОПОЛЗОТВОРЯВАНЕТО НА ОТПАДЪЦИ ОТ ИЗЛЕЗЛИ  
ОТ УПОТРЕБА ПРОДУКТИ)*

### **Резюме**

*В настоящата студия е направен преглед на ключови функции, които изпълняват счетоводството и одита при изпълнение на различни изисквания и показатели, като част от общата екологична политика на ЕС съгласно европейското екологично законодателство. От гледна точка на допирните точки с околната среда функциите на счетоводната информация и системите за финансова и интегрирана отчетност са засегнати в няколко контекста.*

*На първо място са маркирани някои стъпки в развитието на екологичните аспекти на счетоводната наука и практика. В тази връзка са представени и някои значими проекции на съвременното екологично счетоводство. На тази основа, на следващо място в студията, вниманието е насочено върху конкретна проекция, а именно: счетоводството и независимия финансов одит през призмата на цялостния процес на управление, администриране и оползотворяване на отпадъци (по примера на едни от най-големите представители на продукти, генериращи масово разпространени отпадъци – МРО, след тяхното излизане от употреба, каквито са автомобилите).*

*Това е направено най-вече от гледна точка на задълженията на отговорните по закон частни организации (колективните схеми за управление и оползотворяване на отпадъци) и в контекста на факторите, влияещи върху калкулирането себестойността и размера на възнагражденията за услугите, извършвани от тях.*

*Обосновава се тезата, че счетоводството и финансовият одит изпълняват съществена роля в надзорния процес на националните ресорни ведомства върху съблюдаването на съответните екологични норми при изпълнение регулациите и целите на ЕС за оползотворяването на МРО.*

**Assoc. Prof. DESISLAVA YOSIFOVA, PhD**

VUZF University, Sofia  
University of Transport, Sofia

## **ROLE OF ACCOUNTING AND AUDIT IN IMPLEMENTING EU ENVIRONMENTAL POLICY**

*(IN THE CONTEXT OF WASTE RECOVERY FROM END-OF-LIFE PRODUCTS)*

### **Summary**

*This study reviews the key functions and fundamental role of accounting and auditing in meeting various requirements and indicators as part of the EU's common environmental policy under the European Environmental Directives for different types of waste. These functions of accounting information and financial and integrated reporting systems are presented in several areas and contexts.*

*First, some steps and challenges in the development of the ecological aspects of accounting are marked and, in this connection, some significant projections of the modern environmental accounting are presented.*

*On this basis, next in the study, specific attention is paid to the tasks of the accounting system; the accounting information and the documentary basis for reporting and payment of the product fees/eco-taxes; the certification of the report on the implementation of environmental objectives and the report with factual findings, prepared by an independent financial auditor in the management and recovery of waste from end-of-life products, after the end of life cycle of which widespread waste is generated in environment.*

*This is done mainly from the point of view of the persons responsible by law – the organizations for waste recovery (OOP) respectively from the point of view of the factors in determining the contractual fees (costing) for the services provided by them.*

*It is argued that financial audit and accounting play a fundamental role in the implementation of EU regulations and objectives in waste recovery and the supervision of nationally responsible authorities over compliance with relevant environmental standards and requirements.*

## РОЛЯ НА СЧЕТОВОДСТВОТО И ОДИТА ПРИ ИЗПЪЛНЕНИЕ ЕКОЛОГИЧНАТА ПОЛИТИКА НА ЕС

### Въведение

През 2014 г. одиторската и консултантска компания „Делойт“ по поръчка на ЕК представя извършено проучване на моделите в ЕС за реализиране на политиката за т.нар. **„разширена отговорност на производителя“ (РОП)<sup>1</sup>**. В него съществено място заема проблемът с нивото на прозрачност, необходима за реална оценка на ефективността от тази политика (за разходите, ползите и количествата отпадъци), тъй като без достоверна информация не е възможно да се оцени дали екологичните цели действително се постигат.

*Целта на настоящата студия е да се изследва и представи отговорната роля, която изпълняват счетоводството и одита при съблюдаването на основни изисквания (регулации) от екологичната политика на ЕС в конкретен сегмент (степенна на оползотворяване на МРО от излезли от употреба продукти и коректното установяване на дължими такси от съответните икономически субекти).*

За тази цел се формулира изпълнението на следните **задачи**:

- да се проследят и маркират съществени стъпки от развитието на счетоводното отчитане на въздействието на съвременните икономически отрасли и антропогенна дейност върху околната среда към настоящия момент (когато ЕК вменява на счетоводните системи конкретни функции в цялостния процес по мониторинг и изпълнение на съюзните екологични политики);
- да се разгледа в синтезиран вид многообразие от проекции на съвременното екологично счетоводство, като по този начин конкретно изследваната тема се постави в широк контекст, от който биха могли да се изведат, адаптират и доразвият подходящи теоретико-приложни модели, счетоводни процедури и практики в областта на управлението на отпадъците;
- да се разгледат статута, дейността и функциите на организациите по оползотворяване на отпадъци (ООп) в контекста на европейските практики с оглед въвеждане към конкретната тематика и към очакванията за потенциалните информационни възможности на счетоводни системи на тези организации у нас;
- да се изследват факторите, влияещи върху определянето на договорните възнаграждения за услугите, които извършват ООп и на тази основа да се посочат някои опорни точки и насоки в процеса по калкулиране на себестойността и ценообразуването на техните услуги;
- да се изследва и представи документалната основа за определяне

---

<sup>1</sup> Development of Guidance on Extended Producer Responsibility (EPR) FINAL REPORT European Commission – DG Environment 2014, достъпно на: [https://ec.europa.eu/environment/waste/pdf/target\\_review/Guidance%20on%20EPR%20-%20Final%20Report.pdf](https://ec.europa.eu/environment/waste/pdf/target_review/Guidance%20on%20EPR%20-%20Final%20Report.pdf)

на размера, отчитането и внасянето на дължимите такси при двата възможни варианта за избор: продуктова такса (заплащане на ПУДООС) и еко такса (заплащане на вноски към ООп);

- да се направи преглед на основната счетоводна информация, която следва да се създава и поддържа от счетоводните системи на ООп (*респ. пазарните участници, изпълняващи индивидуално вменените им задължения*), необходима за установяване изпълнението на изисквания и показатели, съгласно националното екологично законодателство за МРО;
- да се направи синтезиран преглед на договорени процедури в съответствие с МСССУ 4400, които стоят пред независимия финансов одитор по конкретни параметри по отношение на естеството и представянето на подлежащите на проверка факти, задължителната минимална информация и фактическите констатации, които да се включат в доклада на одитора;
- да се представят конкретната роля и значение на заверката на отчета за изпълнение на екологичните цели и на доклада с фактически констатации, изготвян от независим финансов одитор;
- да се посочат конкретни области (потенциални предизвикателства), носещи потенциал за усъвършенстване на счетоводните системи на ООп и индивидуално отговорните пазарни участници, доставящи на пазара продукти – причинители на МРО в България.

## I. НЯКОИ СЪПКИ И ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА В РАЗВИТИЕТО НА СЪВРЕМЕНОТО СЧЕТОВОДСТВО – ЕКОЛОГИЧНИ АСПЕКТИ

Една от проблемните области с особено актуално значение в глобален мащаб е свързана с отчитане на екологичните аспекти и по-конкретно взаимодействието (двупосочната връзка) между различни видове бизнес и околната среда. Могат да се посочат немалко примери, за да се онагледят разнообразието от счетоводни подходи, прилики и различия във възприети счетоводни правила и процедури от различни държави, организации и компании в сектори – замърсители.

Като встъпление към специфичната тематика тук се маркират някои по-интересни съпки и аспекти (подходи), свързани с развитието на финансовото отчитане и управленско-счетоводния анализ на въздействието на съвременните икономически отрасли и антропогенната дейност върху природата.

✓ **Подходи, разработени от Междуправителствената работна група от експерти по международни стандарти за счетоводство и отчитане, координирана от ООН (ISAR<sup>2</sup>)**, като самостоятелен департамент по въпросите на счетоводството и корпоративното управление, създаден през 1982 г. от Икономическия и социален съвет на ООН (ECOSOC). Мисията на работната група е свързана с преглед на

<sup>2</sup> <https://isar.unctad.org/>; United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR.

развитието в областта на международното финансово-счетоводно отчитане и насърчаване на най-добрите практики за корпоративно управление. През 1989 г. междуправителствената работна група на ООН по Международни стандарти за счетоводство и отчитане (ISAR) направи съществен напредък в развитието на екологичното счетоводство на ниво предприятие (отчитане на индивидуалните бизнес дейности). Активната работа на тази работна група на ООН е породена и от обстоятелството, че дълги години счетоводните експерти оставаха изключени от дебата за околната среда и ролята им в управлението на околната среда беше игнорирана.

От най-ниско до най-високо равнище, бордове на директори и властимащи на ниво държавно управление, не осъзнаваха как конвенционалното финансово счетоводство за отразяване на всеки вид бизнес (разнороден предмет на дейност) **с идентичен успех може да бъде приложимо и към отразяването на проблемите, свързани с околната среда.**

В контекста на Програма 2030 ISAR допринася за реализиране на целите за устойчиво развитие чрез стандарти за прозрачност и устойчивост на компаниите. В първото си изследване по темата *Accounting And Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities* ISAR установява, че няма специфични национални счетоводни стандарти и правила за **оповестяване** на информация за околната среда. Това кара групата да формулира своите първи насоки (Ръководство) за счетоводители през **1991 г.** по отношение на това, което трябва да бъде **оповестено** във финансовите отчети, така че потребителите да придобият вярна и честна представа за финансовите резултати на предприятието като отражение включително и на неговото екологично поведение.

Именно това Ръководство от 1991 г. на ISAR поражда вълна от последствия, като екологичното счетоводство бързо се разпространява отвъд границите на традиционното финансово, а малко по-късно и на класическото разбиране за управленско счетоводство. Редица други международни и национални организации, като ОИСП, ЕК, Комитет (респ. Съвет) по МСС, Канадския институт на експерт-счетоводителите, Асоциацията на дипломираните експерт-счетоводители на Англия и Уелс и други, също се заемат с активна работа по тематиката за екологичното счетоводството на ниво предприятие.

През **1998 г.** ISAR одобрява Доклад „Счетоводство и финансово отчитане за екологични разходи и задължения“, като неговата цел е да даде значим тласък и принос към хармонизирането на счетоводното третиране на едни и същи проблеми на околната среда от различните национални и наднационални счетоводни органи. Тук следва да се отбележи, че дотогава все още не е приет ключово важният в тази област МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, който влиза в сила от 01.07.1999 г.

Независимо че редица корпоративни лидери застават зад концепцията за устойчиво развитие, те се сблъскват със значими трудности за отчитане на съответната информация и нейното трансфериране и поставяне в оперативно разбираема форма, на



финансов език (изразена в парична стойност), на корпоративно равнище (индивидуален ГФО) или икономическа група (консолидиран ГФО).

След приемането на революционния за времето **МСС 37** през **1999 г.**, поради ключовата, в областта на околната среда, тематика за провизии и условни пасиви, през **2001 г.** ISAR преработва първоначалния вариант на разработения доклад и през **2002 г.** издава подобрена версия, съобразена с новите достижения.

Постепенно се достига до понятието за еко-ефективно поведение и представяне на компаниите наред с това за финансовото представяне и класическите показатели за печалба и рентабилност. Става ясно, че екологичната ефективност може да се измери с помощта на екологичното счетоводство – чрез създаване и анализиране на достоверна информация за признаване и оценка на екологичните разходи, екологичните активи, провизии за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда, признаване на екологичните задължения, критериите за разграничаването им от условни пасиви и пр.

✓ **Подходите, които могат да се изведат от действащите МСС/МСФО**

Един от съществените екологични проблеми, обект на счетоводна стандартизация, са счетоводните практики за отчитане на квотите за въглерод и свързаните с тях отчети. **Отмененият** КРМСФО-3 *Права на емисии* посочва сметки и подходи на оценка по системата „ограничаване и търговия“ съгласно съществуващите тогава МСС.<sup>3</sup> КРМСФО-3 уточнява, че правата за емисии (квоти) се признават като нематериални активи и се оценяват в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи*. Ако квотите, издадени от правителството, са с по-ниска от справедливата стойност, разликата между платената сума и тяхната справедлива стойност се отчита като финансиране от държавата в съответствие с МСС 20 и участникът, излъчващ емисии, признава провизия за неговото задължение в съответствие с МСС 37.

След оттеглянето на КРМСФО-3, за да насочва участниците в пазарите на въглеродни емисии, СМСС (IASB) стартира проект за схеми за търговия с емисии през декември 2007 г. Проектът се провежда съвместно с американския FASB и има за цел да разработи изчерпателни насоки за отчитане на схемите за търговия с емисии. Не се цели довеждане до нов стандарт, а по-скоро преразглеждане на съществуващите стандарти в досег със счетоводни обекти, засягащи околната среда (МСС 38, МСС 39 и МСС 20).

През декември 2012 г. СМСС официално реактивира инициативата като самостоятелен изследователски проект на СМСС и отложи съвместната работа с FASB. През м. юни 2015 г. проектът се преименува от „Схеми за търговия с емисии“ на „Механизми за ценообразуване на замърсители“, за да се обърне внимание на различни схеми за

<sup>3</sup> IFRIC-3 Emission Rights (2004). Available from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric3>

управление на квоти за емисии на замърсители. Съветът отмени всички предварителни решения и стартира отначало всичко, свързано с проекта<sup>4</sup>.

Особено значими са **действащият МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи** и проектът за неговото преработване с наименование *Провизии* в контекста на новата Концептуална рамка за финансово отчитане – 2018, както и други, приложими за тематиката на околната среда **МСС 8; МСС 38; МСС 20; КРМСФО 1; КРМСФО 5; КРМСФО 6** и **КРМСФО 20**. Като ключово относими към проблемите на околната среда може да се посочат например промените в МСС 37, заложен в дневния ред на СМСС от началото на 2020 г. През м. януари 2020 г. СМСС обсъди дали да добави към своя работен план проект за изменение на МСС 37 и какъв да бъде неговият обхват. СМСС включи проект за 3 цели подобрения, обхващащи<sup>5</sup>:

- привеждане дефиницията на пасив и изисквания за идентифициране на пасиви в съответствие с новата Концептуална рамка за финансово отчитане – 2018;
- изясняване на 2 аспекта на изискванията за оценка: кои разходи да се включват в размера на провизията **и** необходимостта дисконтовият процент, с който се изчислява размерът на провизията, да отразява собствения кредитен риск на предприятието.

Заслужаващи внимание стъпки от развитието на съвременното екологично счетоводство са отразени и в **подхода на Governmental Accounting Standards Board (GASB)** към Фондацията за финансово счетоводство (FAF), САЩ. Примерът от тяхната практика показва етапа на развитие на стандартизирането на финансовото екологично счетоводство за публичния сектор<sup>6</sup> в САЩ през 2006 г. В частност става дума за Statement № 49 *Счетоводно отчитане на задължения за отстраняване на замърсяването*<sup>7</sup>. То се отнася до счетоводното отчитане на задължения за справяне с настоящи или потенциални вредни ефекти от замърсяване чрез участия на правителствени или местни органи в дейности и мероприятия за отстраняване на замърсяването (като оценяване на провизии за почистване и възстановяване на терени, площадки, разпространение на зарази и болести във водата, въздуха и др.), след като настъпи някое от 5-те дефинирани типа задължаващи събития. Правителствени или местни организации – замърсители, са длъжни да оценят компонентите на очакваните разходи за отстраняване на замърсяването и да определят дали те да се начисляват като задължение (провизия) или да се капитализират.

<sup>4</sup> вж. т.нар. Staff Paper – Papers 6A-6B; <https://www.iasplus.com/en/projects/research/short-term/emissions-trading>

<sup>5</sup> <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/provisions/>

<sup>6</sup> Създадена през 1972 г., FAF е американска независима организация с нестопанска цел. FAF се състои от два съвета за определяне на стандарти (FASB и GASB). FASB и GASB установяват и подобряват стандартите за финансово счетоводство, известни като общоприети счетоводни принципи в САЩ (US GAAP). GASB отговаря за счетоводните стандарти в публичния сектор (на държавно, щатско и местно равнище), а FASB за останалите сектори – вж. <https://www.accountingfoundation.org/>.

<sup>7</sup> Accounting and Fin Rep for Pollution Remediation Obligations, №. 260-A/November 2006 Governmental Accounting Standards Series.



## II. НЯКОИ ПРОЕКЦИИ НА СЪВРЕМЕННОТО ЕКОЛОГИЧНО СЧЕТОВОДСТВО

С оглед приближаване към конкретната тематика тук се маркира широк кръг наименования, нюанси, акценти и възможни проекции на екологичното направление в съвременната счетоводна наука и практика. На този фон по-нататък вниманието може да се фокусира върху онзи дял от екологията, който е свързан с управление и оползотворяване на отпадъци и съответни счетоводни аспекти.

➤ **Счетоводство за екосистемите (Ecosystem accounting)** е подход към счетоводното отчитане на природния капитал, който е основан на SEEA<sup>8</sup> (Системата за икономическо счетоводство на околната среда, превеждано по-често като **икономическо екологично счетоводство**). Това счетоводство включва информация под формата на счетоводни сметки в Т-образна форма, таблици и карти във физически и парични единици, като това се прави на **национално и наднационално равнище** (в контекста на членство на държави в общи съюзи) като сателитна част от системата за националните сметки (СНС);

➤ **Счетоводство на околната среда (Environmental and Resource accounting – REA, Ecological accounting или Зелено счетоводство – “Green accounting”<sup>9</sup>)**: отчита и измерва влиянието на компанията върху околната среда, но предимно във физически измерители;

➤ **Счетоводство на „тройния краен резултат“ (TBL accounting – от Triple Bottom Line, букв. „тройната долна черта“ )** – Терминът **TBL accounting** (отчитане на тройния краен резултат) е неразривно свързан с този за „**3-P**“ **accounting** (от „**P**eople, **P**lanet and **P**rofit“). Те възникват, за да отчетат и изразят резултата под всяка една от 3-те самостоятелни части на усъвършенстван формат на корпоративния финансов отчет. Това е авангардна концепция в счетоводството, целяща продължение и разширяване на информацията за резултатите във финансовите отчети на компаниите след първата долна черта (*синтезиран израз за крайния резултат в ОПР*). На практика този термин обобщава цялостна теория за устойчивост, която да бъде обхваната и измерена в парична стойност от предприятията в техните ГФО с помощта на счетоводен инструментариум. Целта е те да бъдат ангажирани не само със собствените си печалби (финансово състояние), но в същата степен с още 2 компонента от всеобщото благосъстояние – социалните и екологичните проблеми.<sup>10</sup> Концепцията TBL се основава на схващането, че вместо един краен резултат (една „долна черта“) трябва да има три: за печалбата на предприятието, за човешкия капитал и приноса към обществото като цяло, и трети – за природния капитал на планетата. Тройното „P“ се налага и популяризира през 1994 г. в британската

<sup>8</sup> System of Environmental-Economic Accounting – Central Framework, Manual, United Nations, NY, 2014.

<sup>9</sup> Генерална дирекция „Околна среда“ е звеното на ЕК, отговорно за политиката и прилагане на законодателството от ДЧ в областта на околната среда. Целта му е да защити, съхрани и подобри околната среда за настоящите и бъдещите поколения чрез политики, осигуряващи високо ниво на опазване на околната среда и запазващи качеството на живот на гражданите на ЕС.

<sup>10</sup> Вж. <https://www.investopedia.com/terms/t/triple-bottom-line.asp>

бизнес практика, а за целите на счетоводството и финансовите отчети понятието „устойчивост“ е използвано 3 години по-късно – 1997г., като заглавие на първия доклад за устойчивост на световно известна петролна компания<sup>11</sup>.

➤ **Счетоводство (отчитане) на устойчивостта (Sustainability accounting и също Sustainability Reporting)** е известно като обобщаващо понятие (*наричано също социално счетоводство, социално и екологично счетоводство, корпоративно социално отчитане, отчитане на корпоративната социална отговорност, интегрирано отчитане*). То възниква преди малко повече от 20 години и често се приема за своеобразен дял на финансовото счетоводство, което се фокусира върху **оповестяване** на нефинансова информация за представянето на предприятията и организациите пред **външни заинтересовани страни**, (притежатели на капитал, кредитори и други лица/органи).<sup>12</sup> То също се занимава с отразяване на дейностите с пряко въздействие върху обществото, околната среда и икономическите резултати, но при него инструментариумът не е пряко базиран на класическите методи на финансовото счетоводство, а по-скоро върху оповестяването и прозрачността в бележките от ГФО и др. специфични интегрирани доклади и нефинансови декларации.

От 2019 г. на фона на повишен фокус върху въпросите на околната среда, социалното управление и корпоративното ръководство (ESG), ускореното развитие на отчитането на устойчивостта (Sustainability Reporting) и глобалната потребност от стандартизиране на такова отчитане настоятелите на Фондация IFRS започнаха да търсят принос при разработването на такива стандарти. Консултативният документ беше публикуван през м. септември 2020 г. и в него се посочва как Фондация IFRS може да допринесе за разработването на глобални стандарти, като разшири сегашната си компетентност отвъд развитието на стандартите за финансово счетоводство (МСФО).<sup>13</sup>

В контекста на управленското счетоводство *счетоводството за устойчивост* има други функции, доколкото по дефиниция управленското счетоводство се използва за вътрешно вземане на управленски решения и създаване на нови корпоративни стратегии и политики, които ще повлияят върху нейната ефективност в икономически, екологичен и социален аспект. В този смисъл това счетоводство е инструмент за генериране на стойност **и в рамките на организациите** – на корпоративно равнище, **за да станат самите те по-устойчиви във времето**. То утвърждава ролята на финансовата информация и паричния стойностен измерител, като показва как езикът на традиционното счетоводство се разширява чрез подобряване на прозрачността при отчитане на трите „P“ (**3-P accounting**).

<sup>11</sup> В книгата на британския консултант Джон Елкингтън „Канибали с вилицы: тройната долна черта на бизнеса от 21-ви век“.

<sup>12</sup> Tilt, C. A. (2007). Corporate Responsibility Accounting and Accountants; Idowu, Samuel O.; Leal Filho, Walter (Eds.), Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility, 2009 и [https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_accounting)

<sup>13</sup> Вж. за още подробности <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/#current-stage>

### III. СТАТУТ И ДЕЙНОСТ НА ОРГАНИЗАЦИИТЕ ПО ОПОЛЗОТВОРЯВАНЕ НА ОТПАДЪЦИ (ООП) В КОНТЕКСТА НА ЕВРОПЕЙСКИТЕ ПРАКТИКИ

Към настоящия момент основният акт на ЕС, регламентиращ режима на екотаксите, които произтичат от принципа за т.нар. разширена отговорност на производителя (РОП), чиито продукти след тяхното излизане от употреба водят до разпространение на масово-разпространени отпадъци (МРО), е Рамковата Директива 2008/98/ЕО. В допълнение, отделни дъщерни директиви регулират различни видове отпадъчни потоци и прилагането на РОП. За всеки отделен вид МРО тези директиви са, както следва:

- за излязло от употреба електрическо и електронно оборудване (ИУЕЕО);
- за негодни за употреба батерии и акумулатори (НУБА);
- за излезли от употреба моторни превозни средства (ИУМПС);
- за отпадъци от опаковки (ОО).

По европейските директиви за отпадъците се изисква всяка държава членка (ДЧ) да докладва на всеки три години относно тяхното прилагане на национално ниво. Съгласно информацията на интернет страницата на ЕК България изпълнява поставените цели. Това се дължи и на регламентацията относно постигане на целите чрез подхода чрез колективни системи по оползотворяване и заплащаните към тях екотакси (*събирани под формата на договорени възнаграждения за услугите, които тези колективни организации извършват*).

През 2014 г., по поръчка на ЕК, „Делойт“ извършва и представя свое проучване на моделите в ЕС, с които се осъществява политиката за разширена отговорност на производителите, с цел разработване на ръководство за основни принципи в прилагането на тази политика. В проучването са изследвани практиките в Австрия, Финландия, Холандия, Словакия и Швеция. Сред заключенията, които са общи за цялостната прилагана политика по „разширената отговорност на производителя“, съществено място заема проблемът с нивото на прозрачността, необходима за реална оценка за нейната ефективност – за разходите, за печалбите и количеството отпадъци, защото без достоверна информация за реалните данни е невъзможно да се оцени дали целите действително се постигат.

Докладът посочва още, че броят на колективните системи в една страна няма съществено значение, а доминиращото положение в случаите, когато организацията е една, се компенсира с набор от правила – наложени от националните законодателства, както и приети от самата организация. Като минимум е необходим мониторинг на организациите, за да е сигурно, че не изразходват средствата по цени, които са над пазарните.

По-долу са разгледани примери от редица европейски държави с различни системи за прилагане на принципа за РОП, събиране на екотакси и тяхното формиране, **като последното представлява пряк**

**счетоводен интерес в контекста на темата.**

**Германия** е първата ДЧ, която въвежда принципа за отговорност на производителя през 90-те години по отношение на отпадъците от опаковки. Впоследствие принципът се разпростира и върху други продукти, като например: отработени масла (ОМ), батерии и акумулатори (БА), излязло от употреба електрическо и електронно оборудване (ИУЕЕО), отпадъчно дърво и др. РОП съществува за излезли от употреба моторни превозни средства (ИУМПС), отработени масла, като системите са различни според особеностите на съответния отпадъчен поток. За някои потоци тези системи са „вертикално интегрирани“ и се състезават, за да привличат задължени лица в системите си. Такива са всички системи за отговорност на производителя и в **България**. За разлика от тях обаче, в **Германия и Австрия** тези системи използват една обща инфраструктура за отпадъци.

В **Германия, Австрия и Швеция** РОП системите организират и поемат разходите за *разделното събиране на отпадъците*. Таксите, начислявани от РОП-системите в **Германия**, не са регламентирани и позволяват отстъпки, като практиката е, че по-големите производители заплащат по-малко на тон от малките производители. **Австрия**, от друга страна, изисква **екотаксите на производителите** да са одобрени от властите, забранява отстъпките и изисква организациите да публикуват екотаксите на своите уебсайтове.

**Франция** е държавата, в която е изразен най-силно принципът за РОП, резултат от който са и екотаксите, и са обособени множество колективни системи за управление на широк набор МРО. Екотаксите се заплащат на организацията по оползотворяване на съответния вид продукт. Те обхващат разходите от всички етапи на жизнения цикъл на продукта: от неговия (еко) дизайн до многократните етапи на повторното му използване и рециклирането, и се основават на оптималното функциониране на операторите за събиране и сортиране на отпадъци. Тези екотакси се определят на база на т.нар. „*диференциран подход*“, при който се стимулира конкретно изпълнение (напр. производителите, които спазват критериите за екодизайн, заплащат по-малки такси в сравнение с тези, които не правят нищо и разходите за сортиране на продуктите им са по-големи).

Екотаксите се определят ежегодно въз основа на методология, при която се изчисляват *разходите за събиране, транспортиране, предварително третиране и др. разходи за управление на отпадъците*. За ИУЕЕО например екотаксите се формират според определени екологични критерии: *повторна употреба, рециклиране, жизнен цикъл, наличие на опасни вещества* и др. **Франция** прилага т.нар. „*споделен модел РОП*“, при който е налице споразумение между промишлеността и местните власти относно събирането. Общините са отговорни за събирането и за сортирането на отпадъците, образувани на техните територии, докато производителите носят финансовата отговорност. Тук има разпределение на разходите и в някои случаи организациите заплащат на общините разходите за събиране на отпадъците, като това ежегодно се включва в модела за образуване на екотаксите в организациите на различните видове МРО.

Подобен модел прилагат и **Испания, Белгия, Холандия, Италия, Чехия, Словения**. Екотаксите се формират въз основата на разходите на организациите (разделно събиране, транспортиране, сортиране, доставен тонаж за рециклиране и предприети дейности). Тарифите не са стандартизирани и се договарят поотделно във всяко споразумение.

Формирането на екотаксите в повечето държави се основава на формула, която взема предвид средните разходи за третиране на отпадъците (например **Белгия**) и/или световната цена на петрола (например в **Испания** системите за РОП на отработени масла намаляват екотаксите, когато продажната цена на регенерираното масло се повиши).

В **Словакия** през последните години се въвежда система за РОП, при която няколко колективни системи се конкурират. Преди това е съществувал Фонд за рециклиране, който е финансирал проекти в сферата на отпадъците, но тъй като не са постигнати резултати чрез него, се въвежда механизмът на екотаксите, при който пускащите на пазара продукти поемат разходите, възникващи в края на жизнения цикъл на техните продукти. Екотаксите, събирани от ООп, се формират от тях въз основа на пълните нетни разходи за събиране, сортиране и третиране, като има формула за изчислението им.

В **Дания** има една организация за ИУЕЕО, която има отделни подорганизации за всяка категория ИУЕЕО, както и подорганизация за батериите. Целта е да се гарантира, че платените такси са достатъчни да покриват минимум разходите за събиране/третиране на всеки вид ИУЕЕО (таксите за определена категория да покриват разходите за същата категория).

В **Обединеното Кралство** се приема различен модел за прилагане на отговорността на производителя, т.нар. модел „**на търгуеми сертификати за рециклиране**“, който е приложим *например* при отпадъците от опаковки. Според тази система дадена компания е задължена за определен процент постигане на цели за събиране и рециклиране на отпадъци от опаковки. Оторизирана организация продава т.нар. **сертификати за рециклиране** за всеки тон отпадък, за който е организирана рециклиране. Компанията, която има количествено задължение, купува толкова сертификати, колкото са ѝ необходими за изпълнение на индивидуално определените ѝ задължения. Справедлив подход при този модел е, че ако компанията установи, че е закупила повече сертификати от необходимото, има право да ги продаде на пазара на друг задължен субект, който следва да си осигури определен брой сертификати.

Всеки задължен производител отговаря за своя дял от целта, изчислен въз основа на формула, която включва следните показатели: *обработени опаковки (т.е. опаковки, предадени до следващ етап от веригата на доставка) през предходната година (тон); активност (%; това е дялът от задълженията на всеки вид доставчик от веригата на доставки: производители, търговци, т.н. ); цел за рециклиране (%)*. Задължените производители могат директно да постигнат целите си, като прилагат доказателства, че съответното количество отпадъци от опаковки е било рециклирано или оползотворено от тяхно име или чрез



участие в одобрена колективна система, която поема юридическа отговорност за доставянето на тези доказателства за тях. Недостатък на тази система е, че е невъзможно да бъде направен предварителен бюджет за годишни приходи и разходи и не се осигуряват средства за инвестиции в инсталации и съоръжения, обезпечавачи непрекъснато покачващите се цели за рециклиране.

#### IV. ФАКТОРИ ПРИ ОПРЕДЕЛЯНЕТО НА ДОГОВОРНИТЕ ВЪЗНАГРАЖДЕНИЯ (ВНОСКИТЕ) В ОРГАНИЗАЦИИТЕ ПО ОПОЛЗОТВОРЯВАНЕ НА ОТПАДЪЦИ

**Екотаксите (договорни възнаграждения; вноски за членство в ООп)**, заплащани от предприятията, натоварени с т.нар. разширена отговорност на производителя (РОП) на организациите по оползотворяване (ООп), се дължат по силата на договори с тези организации. Определянето им е в съответствие с принципа на свободата на договаряне на съответните страни (чл. 9 ЗЗД). В законодателството няма изрични разпоредби за това как се формира този вид екотакси, но могат да се посочат **3 критерия (фактори)**, произтичащи индиректно от специалната нормативна уредба, които обикновено са използвани в практиката на действащите ООп, като след това ще бъде направен и съответен преглед на всеки един от тях:

- **(1) ограничаване до размера на продуктовата такса** (тя е нормативно фиксирана за държавното предприятие ПУДООС);
- **(2) конкурентно начало на пазарен принцип;**
- **(3) покриване на разходите за изпълнение на целите.**

##### ***(1) Ограничаване до размера на продуктовата такса***

Става въпрос за съпоставяне с размера на продуктовата такса, заплащана в ПУДООС за всеки продукт, в резултат на чието пускане на националния пазар се образува МРО. Тази продуктова такса е нормативно фиксирана за отделните видове продукти в Приложения в Наредбата за определяне на реда и размера за заплащане на продуктова такса.

Това съпоставяне (и съобразяване) е логично, тъй като се изхожда от законовия принцип, че се **дължи само един от двата вида такси:**

- или продуктова такса, **или**
- възнаграждение към организация по оползотворяване (т.нар. **екотакса**).

На пазарен принцип този критерий оказва значително ограничаващо влияние върху максималния праг при определянето на екотаксите на организациите, макар и да **не е** нормативно задължителен. Правилото, което спазват организациите при определяне на екотаксите, е, че размерът на продуктовата такса за даден вид продукт, която е **фиксирана нормативно**, е максимално възможната стойност на заплащаната към тях екотакса и те определят възнаграждение по правило под нея. Това е така, тъй като, ако



определят по-голям размер, задължените субекти ще предпочетат да заплатят фиксираната продуктова такса на ПУДООС, тъй като им е предоставена свобода да изберат къде да се включат и на кого да заплатят екотаксата (на някоя ООп или на ПУДООС).

## **(2) Конкуrentно начало**

Организациите по оползотворяване, независимо от продукта, за който се отнасят – масла, гуми, МПС и т.н. – функционират на база принципа на конкурентното начало и съответно са конкуренти помежду си. Така на практика екотаксите, заплащани на организациите, са винаги **под размера на продуктовете такси, фиксирани за ПУДООС, като същевременно се конкурират помежду си, което осигурява изпълнението на целите при възможно най-ниските разходи за това.**

## **(3) Покриване на разходите за изпълнение на целите**

**Продуктовите такси**, постъпващи в ПУДООС, са определени като вид такса за неизпълнение на екологични цели и са с фиксиран ценови равнища в *Наредбата за определяне на реда и размера за заплащане на продуктова такса*. Те изпълняват ролята на т.нар. такси за „неизпълнение на цели“, като се дължат при определени условия, когато:

- пускащото на пазара лице не членува в организация по оползотворяване (изпълняваща цели по дефиниция) или не изпълнява цели индивидуално, или
- лицата, членуващи в организация по оползотворяване, не ѝ заплатят уговореното възнаграждение и/или не са ѝ предоставили информацията относно количествата продукти, пуснати на пазара; или
- лицата, членуващи в организация по оползотворяване, са отчетели към нея по-малки количества продукти от действително пуснатите на пазара за съответния отчетен период.

Размерът на този вид такси (т.е. продуктови такси) следва да е достатъчно голям и да надхвърля обичайните равнища на разходи за изпълнение на цели за дадения МРО, тъй като изпълнява **функция на икономически инструмент, стимулиращ задължените лица да се включат в колективни или индивидуални системи за управление на отпадъците**. Продуктовата такса се счита за включена в продажната цена на съответния продукт (съгласно чл. 3, ал. 4 от Наредбата за продуктова такса).

От друга страна, определянето на цените на **екотаксите** след 2020 година е под силно влияние на изменящата Рамкова директива за отпадъци – Директива (ЕС) 2018/851.

Ревизираното **европейско законодателство** за отпадъците м. юни 2018 г. определя нови цели за рециклиране и задължителни системи за РОП<sup>14</sup>, както и хармонизирани минимални изисквания за тях, за да се

<sup>14</sup> Например за всички опаковки, т.е. не само за битовите, които трябва да се въведат до 31.12.2024 г.

намалят различията между държавите членки.

Директивата въвежда ново определение за система за РОП, според което това е: „набор от мерки, предприети от държавите членки, с цел да гарантират, че производителите на продукти носят финансова отговорност или финансова и оперативна отговорност за управлението на отпадъците като етап от жизнения цикъл на продукта след превръщането му в отпадък“.

В преамбюла на **Директива (ЕС) 2018/851** се конкретизира, че задължението може да включва и организационна отговорност и отговорност за допринасяне за предотвратяването на образуването на отпадъци, както и за многократната употреба и рециклиране на продуктите.

За определянето на екотаксите, съответно за покриване на разходите за управление на отпадъците, в Рамковата директива се въвеждат основни правила, като изрично е посочено, че екотаксите следва да покриват конкретни разходи по управлението на отпадъците от продуктите, с които производителят снабдява на пазара.<sup>15</sup> Става дума за следните разходи:

- **разходите за дейностите по разделно събиране на отпадъци и тяхното последващо превозване и третиране**, в т.ч. третирането, което се изисква за постигане на целите за управлението на отпадъците, при отчитане на приходите от повторната употреба, от продажбата на вторичните суровини от тези продукти и от непотърсени депозитни такси;

- **разходите по предоставянето на подходяща информация на притежателите на отпадъци** (за мерките за предотвратяване на отпадъци, центровете за повторна употреба и подготовка за повторна употреба, системите за обратно изкупуване и др.);

- **разходите по събирането на информация и докладването на данни за отпадъци** съгласно нормативните изисквания.<sup>16</sup>

Директивата постановява, че екотаксите следва да се определят по разходо-ефективен начин. Това означава, че те не следва да надвишават разходите за предоставяне на услугите по управление на отпадъците. Условието е тези разходи да се определят по прозрачен начин и да са възможно най-точни (пример са диференцираните такси според разходите за третиране).

На практика **покриването на разходите за изпълнение на целите** е водещият критерий за определяне на екотаксите, които се заплащат на организациите. В основата му стои принципът, че таксите трябва да покриват поне разходите за изпълнение на целите, т.е. за събиране, транспортиране, предварително третиране, оползотворяване, в т.ч. рециклиране на МРО, образувани вследствие пускането на пазара на даден продукт.

<sup>15</sup> Важен акцент е, че тези правила не важат за РОП за ИУМПС, НУБА, ИУЕЕО.

<sup>16</sup> Директивата въвежда възможност за изключение от посочения начин за разпределение на финансовите отговорности, от което ДЧ могат да се възползват при определени условия.

Именно тук може да се изведе една от базисните проблемни области от гледна точка на националната политика, заложенa в законодателството, от една страна, и предизвикателствата пред счетоводната наука, респ. счетоводните системи на ООп, техните подизпълнители и лицата, изпълняващи задълженията си индивидуално, от друга страна. Проблемните области могат да бъдат изследвани и предложените решения обосновани от научно-теоретична гледна точка, съответно на тази основа на следващо място те да бъдат приложени и внедрени в бизнес информационните системи в практиката на съответните юридически лица и колективни схеми.

Разбираемо е, че най-важен за ООп от управленска, съответно от финансово-счетоводна гледна точка е проблемът за покриване на критерия за адекватно калкулиране на себестойността на услугите (съответно за целите на ценообразуването), извършвани от ООп, респ. от лицата, извършващи тези дейности самостоятелно. В различните държави екотаксите за даден продукт се формират въз основа на различни видове разходи за справяне с отпадъка, който се получава в края на жизнения цикъл на определени продукти (генериращи отпадъци). Това обикновено включва разходи за събиране, третиране на отпадъци и някои други разходи, като например за разпространяването на информация сред обществото. В някои държави този % е фиксиран в законодателството на държавата: например в България за ООп – за отработените масла и НУБА е 3%, за ИУЕЕО е 5%<sup>17</sup>.

В някои национални наредби за МРО съществуват изрични разпоредби за определяне на екотаксите (напр. за гуми), а други ги предполагат. Например според *Наредбата за изискванията за третиране на излезли от употреба гуми*: „За изпълнение на задълженията си за събиране и оползотворяване, в т.ч. регенериране и/или рециклиране, на ИУГ организацията по оползотворяване определя възнаграждение, което се заплаща от лицата, които пускат на пазара гуми, сключили договор с организацията.“<sup>18</sup>

## V. НЯКОИ ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ ПРИ КАЛКУЛИРАНЕТО СЕБЕСТОЙНОСТТА НА УСЛУГИТЕ НА ОРГАНИЗАЦИИТЕ ПО ОПОЛЗОТВОРЯВАНЕ НА ОТПАДЪЦИ

Посочените примери в тази част на материала имат маркиращ (ориентиращ) характер. Те са насочени в няколко различни направления на МРО, съгласно европейската класификация на йерархията на отпадъците, като за подходящ събирателен образ на голяма част от тях е избран и използван като база автомобилният сектор. Неслучайно е направен този избор, тъй като е ясно, че без автомобилите не може да съществува съвременният свят – бизнес и домакинства.

<sup>17</sup> В Полша за организациите за опаковки (5%); в Естония за организациите за опаковки (1% от годишния оборот) и пр. В някои държави се въвежда **минимална такса за организация**, която се основава на различни критерии: напр. в **Испания** задължени лица, които пускат на пазара под определен тонаж, заплащат т.нар. минимална такса, която е **фиксирана**. Аналогични механизми работят във **Франция** и **Белгия**. Над този размер се заплаща възнаграждението (екотаксата), определено от организацията, за всеки тон продукт, пуснат на пазара, или за брой продукт (напр. при текстила във Франция).

<sup>18</sup> Член 26, ал. 1.

Също така голяма част от различните продукти, трансформиращи се в МРО, на практика се съдържат във всеки автомобил като негови компоненти.

➤ В случая с излезлите от употреба гуми (ИУГ) екотаксите се основават на разходите и стойността на придобитите активи от ООп за предходната година за изпълнение на целите, в т.ч. по-конкретно разходи и плащания за:

- дейности по съхранение и последващо третиране на ИУГ;
- транспортни разходи;
- наеми на площадки за съхранение и последващо третиране;
- придобиване на ИУГ от търговски обекти и пунктове;
- наемане на транспортна техника и съоръжения за предварително третиране;
- придобиване на съдове, транспортна техника, съоръжения и друга техника за предварително и последващо третиране на ИУГ;
- изграждане на площадки за последващо третиране на ИУГ;
- провеждане на информационни кампании и разработване на информационни материали с диференцирано посочване на тези разходи;
- изпълнение на други мерки и дейности, предвидени в индивидуалната програма за управление на дейностите по отпадъците;
- разходи, свързани с административно-управленската дейност (възнаграждения и осигуровки на персонала и др.).

Видно е, че има потребност от разработване и прилагане на конкретни методики и насоки за прецизиране на принципите, на база които би следвало да се включва в себестойността на извършваните услуги частта от общите амортизационни разходи на придобиваните амортизируеми ДМА в лицето на инвестиции в специални съоръжения, изграждане на площадки и съответно в неамортизируеми активи като ползваната земя.

➤ Друг пример е случаят за излязлото от употреба електрическо и електронно оборудване (ИУЕЕО). Той също е в пряка връзка с автомобилния сектор, доколкото всички съвременни автомобили, наред с електрическо оборудване, имат и все повече електроника, като в България функционират и не малко изнесени производства на чуждестранни компании за електроника за автомобилния сектор.

В българското нормативно пространство, в лицето на конкретната Наредба за ИУЕЕО, от определени текстове<sup>19</sup> може да се изведе, че екотаксите се базират на разходите и инвестициите, направени от ООп за предходната година за изпълнение на задълженията за постигане на целите за разделно събиране, рециклиране и оползотворяване, в т.ч. по-конкретно за:

---

<sup>19</sup> Член 59, ал. 5.

- придобиване на материални активи (закупуване на техника и съоръжения за разделно събиране на ИУЕЕО и на компоненти и вещества, получени от него);
- изпълнение на договорите с подизпълнителите за събиране, рециклиране и оползотворяване на ИУЕЕО, както и по договорите с обслужване на общини;
- провеждане на информационни кампании и разработване на информационни материали, насочени към индустрията, домакинствата и учебните заведения (тези разходи трябва да са минимум 5% от постъпилите екотакси в организацията)<sup>20</sup>;
- изпълнение на други мерки и дейности, предвидени в програмата за управление на дейностите по отпадъците на съответната ООп.

За тези конкретни отпадъци в *Наредбата за излязлото от употреба електрическо и електронно оборудване* (НИУЕЕО) са въведени изисквания, които не съществуват за другите видове МРО. Чрез тях се определят и други специфични индиректни правила, които да се спазват при определянето на екотаксите, **а именно**<sup>21</sup>:

*Размерът на възнаграждението (т.е. стойността на събираната екотакса) не трябва да превишава най-точната оценка на фактическите разходи за: разделно събиране, транспортиране, съхраняване, предварително третиране, подготовка за повторна употреба, рециклиране, оползотворяване и обезвреждане на ИУЕЕО, в т.ч. за изграждане на система за разделно събиране на ИУЕЕО и за изпълнение на целите.*

Последното само по себе си представлява проблем за изследване и е предизвикателство пред съвременната счетоводна наука и практика както от финансово-счетоводна, така и от управленско-счетоводна гледна точка.

### **Примери за най-добри практики за инвестиционни разходи и създадени ефективни системи за отстраняване на замърсители (на примера на ИУМПС):**

<sup>20</sup> Съгл. чл. 18, ал. 2, във връзка с ал. 1, която пояснява задължението на ООп да изготвя Програмата по чл. 53, ал. 1 ЗУО и нейните елементи, вкл. предварителен финансов разчет за обезпечаване на инвестиционните и експлоатационните разходи по години, както и доказателства за финансовото обезпечаване на първоначалните инвестиционни и експлоатационни разходи, е изрично постановено, че средствата по ал. 1, т. 10 (т.е. по линия на информационни кампании) не може да са по-малко от 5% от средствата, постъпващи от участниците в ООп.

<sup>21</sup> Член 19 от тази наредба.



№	Примери
1.	Оборудване, с което безопасно се пробиват резервоарите за гориво и то се извежда по хидравличен път;
2.	Оборудване за източване/събиране на масла, хидравлични течности и др.; и за отстраняване на масло от амортизори;
3.	Инструменти за сваляне на каталитичния преобразувател;
4.	Оборудване за отстраняване и безопасно съхранение на газове от климатични системи;
5.	Оборудване за детонация на въздушните възглавници;
6.	Оборудване за отстраняване на обтегачите на предпазните колани;
7.	Алтернативни методи за постигане на същите равнища на отстраняване на замърсителите.

**Източник:** изведено от автора като обобщение от Решение (ЕС) 2019/62 относно секторния референтен документ за най-добри практики за управление по околна среда, секторни показатели за екологични резултати и еталони за отлични постижения за сектор – производство на автомобили

Освен потребностите от детайлизирана счетоводна информация на синтетично и аналитично равнище по така диференцираните видове инвестиционни (капиталови) и текущи разходи специално внимание в практиката на отделните отговорни стопански субекти и съюзните ООп следва да се обърне на проблематиката, свързана с разграничаване на разходите на променливи и постоянни. В т.ч. и в посока разработване и прилагане на методики за отчитане на полупостоянните разходи за отделните отговорни стопански субекти и ООп, предвид възможностите за разширяване на производствения капацитет на съответните комплексни мрежи от съоръжения (в частност, както по-горе беше споменато, на капитализираните разходи под формата на придобиване на съоръжения, техника, апаратура и други ДМА, които се амортизират постепенно за определен брой години).

## VI. РОЛЯ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ И СЧЕТОВОДСТВОТО ЗА ИЗПЪЛНЕНИЕ РЕГУЛАЦИИТЕ И ЦЕЛИТЕ НА ЕС ПРИ ОПОЛЗОТВОРЯВАНЕТО НА ОТПАДЪЦИ

### **VI.1 Документална основа за отчитане и внасяне на продуктите такси/екотаксите**

Счетоводните системи на индивидуалните юридически лица и съответно на колективните схеми на практика са фундаменталната информационна база при изпълнението и мониторинга върху съблюдаването на екологичното законодателство.

Съгласно *Наредбата за определяне на реда и размера за заплащане на продуктова такса* такава се дължи и заплаща за **7 типа продукти** във връзка с тяхното последващо излизане от употреба (ИУ) в бъдеще след края на техния жизнен цикъл<sup>22</sup>. Размерът на продуктовата такса

<sup>22</sup> Посочени в чл. 3, ал. 1.



се изчислява от лицето, което доставя продукта на пазара, в месечна справка-декларация по образец за съответния вид продукт.

При избор на вариант **екотакса** лицата, доставящи на пазара съответни продукти, са членове на ООп чрез сключен договор (едно лице не може да участва едновременно в повече от една организация за един и същ отпадък). Размерът, редът и условията за заплащане на възнаграждение на ООп се договарят в клаузи от сключения договор.

След регистриране в регистъра на ИАОС за съответния вид продукт лицата, пускащи на пазара продукти, след чиято употреба се образуват МРО, следва:

- да имат в наличност надлежно оформени всички документи (фактури, ПН и др.) за придобиване на продуктите (собствено производство/внос/въвеждане от др. ДЧ);
- да имат в наличност надлежно оформени всички документи за предоставянето на продуктите срещу заплащане (първичен счетоводен документ) или безвъзмездно (друг документ, напр. договор).
- да подават регулярно месечна справка-декларация, в която удостоверяват вида и количеството на пуснатите на пазара продукти и да изчисляват дължимата такса съгласно приложимото законодателство и конкретна Наредба;
- да изчисляват и заплащат\* продуктова такса по сметка на ПУДООС **или** като алтернатива да платят възнаграждение (вноска за членство) на (ООп), **или** да финансират изпълнение на цели индивидуално (\*Вж. по-нататък Вариант А и Б);
- да подават към ИАОС до 20-о число на месеца, следващ всяко тримесечие, данни за количеството пуснати на пазара продукти – индивидуално или чрез ООп;
- в случай че лицето изпрати/изнесе продукти, **преди** да бъдат пуснати на пазара в България, за които е заплатило такси, то има право на възстановяването им, като подаде заявление и документи, удостоверяващи изпращането/износа на продуктите и стойността на таксите, които е заплатило.

#### **А). При избран вариант продуктова такса – процедурен ред за заплащане на ПУДООС**

Продуктовата такса се заплаща от лицата, пускащи на пазара на Р. България продукти, след чиято употреба се образуват МРО еднократно за количествата продукти, пуснати на пазара през предходния месец до 15-о число на текущия месец по сметката на ПУДООС. Изключение от това правило е при придобиване на МПС за лична употреба от внос или въвеждане от друга ДЧ на ЕС. В тези случаи продуктовата такса се заплаща преди първоначалната регистрация на МПС в отдел „Пътна полиция“ на СДВР или на съответната областна дирекция на МВР.

Лицата, които **не** заплащат продуктова такса, са участващите в ООп (тъй като те алтернативно плащат екотакси под формата на

договорни възнаграждения) и лицата, които индивидуално изпълняват задължения (съответно сами поемат цялостната финансова и организационна тежест от образуваните МРО от своите продукти). Важно е да се подчертае, че не се дължи такса за продуктите от прекия им производител при износ или съответно при изпращане към друга ДЧ на ЕС (само за пластмасовите торбички е безалтернативно заплащането на продуктова такса към ПУДООС без вариант екотакса към ООп.)

Случаите на заплащане на продуктова такса към ПУДООС, при които важна роля изпълнява счетоводната система на предприятие с пазарни продукти, водещи до МРО, са:

- при неизпълнение на цели или непредставяне на доклад с фактически констатации от **регистриран одитор** – от ООп/лице, изпълняващо задълженията индивидуално;
- при **незаплащане** на уговореното възнаграждение и/или **непредоставяне на информация** относно количествата продукти, пуснати на пазара, и/или при отчетени по-малки количества продукти от действително пуснатите на пазара за съответния отчетен период – от лицата, членуващи в ООп.

В горепосочените две хипотези лицата, които са длъжни да заплатят продуктова такса, се определят със заповед на министъра на околната среда и водите. В случай че дължимите суми не се изплатят доброволно, те се събират принудително от НАП.

Документалната основа за реализирането на механизмите при осъществяване на националната, респ. европейската политика и екологично законодателство за управление на отпадъци могат да се разграничат в 3 насоки:

1.) документи-образци в електронен формат относно воденето на публичните регистри и документи – приложения в Наредбата, диференцирани според конкретния вид на продукта, пускан на пазара, чрез които се предоставя информацията за Национална информационна система „Отпадъци“ (НИСО), поддържана от ИАОС;

2.) документална основа за определяне размера и заплащането на продуктова такса – документи, съгласно счетоводното, данъчното и митническото законодателство: първични счетоводни документи (фактури) за покупка или продажба на продукти, международна товарителница, платежно нареждане и др.;

3.) документална основа за определяне размера относно възстановяване на продуктова такса, когато лицата имат това право – документи съгласно счетоводното, данъчното и митническото законодателство (първични счетоводни документи и др.).

### **Б). При избран вариант „екотакса“ – процедурен ред за заплащане на вноса към ООп**

При избор на този вариант лицата трябва да станат член на ООп чрез сключване на договор, като едно лице не може да участва едновременно в повече от една организация за един и същ отпадък. Размерът, редът и условията за заплащане на възнаграждение на ООп се договарят и регламентират в клаузи от сключения договор.

Членството в ООп обаче не освобождава лицата от регистриране в ИАОС, като пускащи на пазара такива продукти.

Конкретният размер на екотаксата се определя от ООп въз основа на присъщите за дейността ѝ разходи и други относими показатели, като обикновено се определя в процент от продуктовата такса. Например лице – вносител, пуска на пазара оловни акумулаторни батерии – 10 000 кг. Продуктовата такса е 0.60 лв./кг. или общо 6000 лв., а възнаграждението към Организация по оползотворяване ще е процент от тази сума. За илюстриране – например 50% намаление на стойността на възнаграждението спрямо дължимата продуктова такса, което е 0.30 лв./кг., т.е. 3000 лв.

#### **Документите относно определянето на размера и заплащането на екотакса са:<sup>23</sup>**

- ✓ договор и общи условия към него, като образците се одобряват от министъра на околната среда и водите. След подписване на договор с ООп лицата стават нейни членове и възнаграждението, което ѝ дължат, е в размера и сроковете, определени в него, като получават профил в електронната система на съответната ООп;
- ✓ **месечна справка-декларация** с данни за вида и количеството пуснати на пазара продукти и изчисляване на дължимата екотакса;
- ✓ **проформа фактура.**

Горепосочените два документа се попълват по електронен път до 15-о число на месеца, следващ месеца, в който е пуснат на пазара съответният вид продукти в електронната система на ООп. Дори в случай че през изтеклия месец лицата не са реализирали продукти, те следва да генерират нулева месечна справка-декларация.

От страна на ООп също се генерират съответни документи в системата:

- ✓ **електронна фактура** за дължимото ѝ възнаграждение, която се изпраща на посочения от лицата имейл, като за тях възниква задължение за заплащане на екотаксата по банков път в 5-дневен срок от получаване на фактурата;
- ✓ **удостоверение по образец** съгласно приложение към съответната Наредба в зависимост от конкретния излязъл от употреба продукт, генериращ МРО. С копие на удостоверението се удостоверява, че лицата са членове на ООп и че за видовете и количествата пуснати на пазара продукти, описани в него, те са заплатили екотакса.

За **възстановяване на екотакса** от страна на ООп лицата – нейни членове, генерират в системата месечна справка-декларация за възстановяване на база, на която получават кредитно известие и изпращат копия на фактура, митническа декларация/друг документ, удостоверяващ извеждането/износа на продуктите извън Р. България.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Вж. конкретна информация по въпроса от сайта на всяка ООп, тъй като са длъжни да я качат на страницата си.

<sup>24</sup>Тук има общи черти с режима по ДДС при износ или ВОД при трансгранични сделки на

## **VI.2 Място и функции на заверката на отчета за изпълнение на екологичните цели и на доклада с фактически констатации (на примера на режима за излезли от употреба МПС)**

Относно реда за прилагане на фундаменталния чл. 59 ЗУО Наредбата за ИУМПС<sup>25</sup> постановява строг механизъм, в който ключова роля изпълнява счетоводната система на лицата, съответно последващите одиторски процедури, извършвани от ангажираните за тази цел дипломирани експерт-счетоводители (регистрирани одитори).

Както ООп, така и лицата, изпълняващи задълженията си индивидуално, доказват изпълнението на задълженията относно надлежното отчитане, правилното изчисляване и съответно внасяне на дължимите такси, свързани с ИУМПС. Представят **специален отчет** за изминалата финансова година (в табличен формат и стандартизирано съдържание<sup>26</sup>) пред министъра на околната среда и водите (до 15 април на следващата година).

Това е **отчетът за изпълнението на целите за повторна употреба и рециклиране, съответно оползотворяване на МРО**. Този отчет е от особено значение за целите на екологичната политика и по тази причина той подлежи на заверка от регистриран одитор по смисъла на Закона за независимия финансов одит.

По-нататък в изложението синтезирано се обосновава твърдяната теза, че задължителният одит, наложен от екологичното законодателство (за заверка на специфичния годишен отчет за изпълнените показатели от тези лица), се явява оценъчен и гарантиращ доверие механизъм, изпълняващ фундаментална роля при цялостното провеждане на политиката по налагане и събиране на екотаксите, респ. продуктовете такси.

Именно от подлежащия на заверка отчет за изпълнението на екологичните цели за предходната година е видно индивидуалното постигане по отделни **показатели**, както следва:

- компоненти от разкомплектованите ИУМПС, предадени за повторна употреба (брой и тон);  
- рециклирани ИУМПС (тон);  
- оползотворени ИУМПС, в т.ч. рециклирани (тон);  
- ниво на повторна употреба и оползотворяване на ИУМПС (%);  
- ниво на повторна употреба и рециклиране на ИУМПС (%).

Конкретният подзаконов нормативен акт, регламентиращ реда и

---

територията на единния пазар в ЕС, (като логиката и причините за основание са други – продуктите вече не замърсяват съответната територия с отпадъци) – има потенциал за измами с продукти, респ. екотакси. Това от своя страна е самостоятелен научно-приложен проблем и практическа зона за специализираните органи, вкл. в обсега на дейностите на новата структура – Европейската прокуратура.

<sup>25</sup> В Глава VII.

<sup>26</sup> Приложение № 6 към чл. 34, ал. 1 от Наредбата; този отчет се постановява на законово равнище с чл. 18 от ЗУО.

режима на контрол върху излезлите от употреба (ИУ) автомобили, е *Наредбата за излезлите от употреба моторни превозни средства*. Тази наредба е насочена към конкретен сегмент при управлението на отпадъци, който е пряко свързан с автомобилния сектор. Предвид фокуса на настоящата разработка от особено значение са 3 глави от нея, а именно глава шеста *Информация* и глава седма *Ред за прилагане на чл. 59 Закона за управление на отпадъците (ЗУО)* (този член от рамковия закон подробно постановява лицата и случаите, при които те са задължени, респ. освободени да внасят такса за пускани на пазара продукти, след чиято употреба се образуват масово разпространени отпадъци.) В глава девета „Контрол“ се постановяват контролните функции на директора на РИОСВ относно правилното начисляване и своевременно заплащане на продуктовата такса от съответните лица, изпълнението на задълженията на лицата, извършващи дейности по събиране и/или третиране на ИУМПС и предоставянето на изискуемата информация от тях.

Предпоставка за правилното изпълнение на тези контролни функции е именно адекватното изпълнение на нормативно постановения ред в коментирания по-долу разпоредби от приложимата наредба в стопанската практика на този вид бизнес. За това, от своя страна, ключова роля изпълняват конкретни елементи на счетоводната система на съответните юридически лица, обект на одит, и функциите по изготвяне на **доклад с фактически констатации** от страна на ангажираните за целта регистрирани одитори, изготвен по смисъла на комплекта Международни одиторски стандарти и по-конкретно МСССУ 4400 *Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация*, публикуван с *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаден от МФС. Целта на този МСССУ е да установи стандарти и предостави насоки относно професионалните отговорности на одитора при приемането на ангажимент за извършване на договорени процедури относно финансова информация, както и за формата и съдържанието на доклада, който одиторът издава във връзка с подобен ангажимент. Независимо че този стандарт е насочен към ангажименти, отнасящи се до финансова информация, той осигурява полезни насоки за ангажименти, отнасящи се и до нефинансова информация, в зависимост от предмета на конкретния ангажимент и при наличие на разумни критерии, върху които одиторът да базира констатациите си. Докладът се представя включително и когато лицата нямат пуснати на пазара МПС за периода.

В гл. VI *Информация* се постановява, че лицата, извършващи дейности по събиране, транспортиране и третиране на ИУМПС, центрове за разкомплектоване, и лицата, извършващи ремонт и сервизна дейност на МПС, водят **отчетни книги** и предоставят съответни **отчети** съгласно нормативно определените изисквания.

По-нататък се постановява, че лицата, пускащи на пазара МПС и заплащащи продуктова такса за ИУМПС в ПУДООС <sup>27</sup>, лицата,

<sup>27</sup> Предприятие за управление на дейностите по опазване на околната среда – юридическо лице, създадено със Закона за опазване на околната среда (чл. 60, ал. 1). То е държавно предприятие



изпълняващи задълженията си индивидуално, и тези чрез вноски в организации по оползотворяване (ООп) предоставят на изпълнителния директор на ИА „Околна среда“ (ИАОС) в електронен формат за всяко тримесечие в 20-дневен срок **информация за следните количества МПС**<sup>28</sup>:

- пуснати на пазара поотделно за съответните категории автомобили;
- изнесени и/или изпратени от страната към територията на друга ДЧ на ЕС.

И за двата показателя база е създадената счетоводна информация и осчетоводените първични счетоводни документи, а именно: издадените фактури за продажби на територията на страната и съответно съпътстваща документация, когато автомобилите са били обект на износ, респ. ВОД по ЗДДС към други ДЧ на ЕС. Допуска се, в случай на необходимост от коригиране на подаваната през годината информация, следващата година в периода 01-20.02. лицата да подават коригиращата справка (специално приложение) за цялата отчетна година.

Относно реда за прилагане на чл. 59 ЗУО в глава VII на Наредбата се постановява строг механизъм, в който също ключова роля изпълнява счетоводната система на лицата, съответно последващите одиторски процедури, извършвани от ангажираните за тази цел регистрирани одитори. Както ООп на ИУМПС, така и лицата, изпълняващи задълженията си индивидуално, доказват изпълнението на задълженията за надлежно изчисляване и внасяне на дължимите такси, свързани с МРО, като представят до 15 април пред МОСВ **специален отчет** в задължителна таблична форма и стандартизирано съдържание, заедно с **доклада с фактически констатации за предходната година**, след извършени договорени процедури за проверка изпълнението на задълженията по съответната наредба (в т.ч. конкретните цели поотделно за категориите автомобили).

Одиторът изготвя този доклад с оглед защита на обществените интереси (в т.ч. предвид ангажирането на публичен ресурс за поемането на реалната тежест на таксите). Ключово място от счетоводна информация, която следва да бъде анализирана от страна на одитора и достигане до конкретни констатации, са именно размерът и делът на специфичните, присъщи за дейността по управление и третиране на отпадъците, производствени и някои непроизводствени разходи. Това е валидно и еднакво значимо както за ООп, така и за стопанските субекти, изпълняващи задълженията си за оползотворяване на ИУМПС индивидуално. От приложимата наредба в табличен вид могат да се обобщят следните разходи на база извършвани дейности (табл. № 1):

---

по смисъла на чл. 62, ал. 3 от ТЗ и не е търговско дружество – не формира и не разпределя печалба.

<sup>28</sup> Допуска се, в случай на необходимост от коригиране на подаваната през годината информация, в периода 01-20.02. на следващата година лицата да подават коригиращата справка – специално приложение за цялата отчетна година.



Табл. №1

Разходи за ИУМПС, калкулирани по категории автомобили по следните примерни статии на калкулацията:□
- събиране и транспортиране;□
- съхраняване;□
- разкомплектоване;□
- подготовка за повторна употреба на компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС;□
- оползотворяване на материали и компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС;□
- рециклиране на материали и компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС;□
- обезвреждане на отпадъци, получени от разкомплектоване на ИУМПС;□
- провеждане на информационни кампании и разработване на информационни материали;□
- изпълнение на други мерки и дейности, предвидени в Програмата за управление на дейностите по отпадъците□

Прегледът на анализираната от одитора документация и на задължителните минимални констатации, които е необходимо да се включат в независимия доклад с фактически констатации, е от ключово значение за признаването на изпълнението на екологичните цели от МОСВ.

В този доклад на одитора задължително се посочва и размерът на дължимата продуктова такса, която следва да се заплати по сметката на ПУДООС, в случай че съответните цели поотделно за категориите МПС не бъдат признати за изпълнени от министъра на околната среда и водите (съгл. чл. 34, ал. 1 – 4).

Независимият доклад за фактическите констатации, изготвен от външен одитор, има за основна цел потвърждение на заложените с екологичното законодателство показатели за изпълнение на задълженията на лицата и ООп и по-конкретно определените критерии за прилагане на принципа за РОП при ИУМПС.

Одиторът се задължава да изпълни този ангажимент на база конкретно техническо задание от страна на възложителя (лице, изпълняващо задълженията си индивидуално, или съответно ООп) и в съответствие с Международния стандарт за свързани по съдържание услуги (МСССУ) 4400.

Ангажиментът за извършване на договорени процедури обикновено включва извършването на определени процедури от страна на одитора, отнасящи се за **индивидуални обекти** от финансова информация (например извършени разходи, задължения, придобиване и продажби на определени активи) или **компонент** на финансов отчет (например счетоводен баланс). По правило обаче извършените процедури **не** представляват одит на финансовите отчети на възложителите.

Целта на ангажимента за извършване на договорени процедури е одиторът да извърши процедури от одиторско естество, за които той и предприятието (както и съответни трети страни – в случая регулаторния орган МОСВ) са се договорили и въз основа на които да издаде доклад за фактическите констатации. Чрез него потребителите на доклада (в случая МОСВ) сами преценяват докладваните от одитора констатации, като правят собствени заключения на база работата на одитора.

Одиторът планира работата си по начин, позволяващ ефективното изпълнение на ангажимента, като за целта той извършва процедурите, определени от възложителя или трети страни (тук насоките за тях са нормативно постановени в ЗУО и Наредбата за ИУМПС). Ангажиментът включва извършване на определени процедури, резултатите от които ИАОС, съответно МОСВ, използва за формулиране на заключения за това дали декларираните показатели от страна на ООп и лицата, изпълняващи задълженията си индивидуално, са приемливо и в достатъчна степен изпълнени.

След направен преглед на заложените индивидуални обекти от финансова и нефинансова информация и извършване на съответните одиторски процедури, въз основа на резултатите от тях в определен формат на този вид доклад, съгласно МСССУ 4400, се описва какво е установено. При извършването на процедурите одиторът може да прилага техники, като проучващи запитвания и анализ, повторно изчисление, сравнение, други технически проверки за вярност и точност, наблюдение, проверка (инспекция) на документация и активи, получаване на потвърждения или всякакви други техники, които сметне за необходими при тяхното извършване.

Видно от постановеното в приложимата наредба за ИУМПС, структурирано представени в таблица № 3, законодателят е определил конкретни параметри по отношение на естеството и представянето на подлежащите на проверка факти, които съответно да насочват одитора при докладване на фактическите констатации, до които е достигнал.

Заедно с този одиторски доклад на МОСВ се представят и копия на определен комплекс първични документи, посочени по-нататък след таблици № 2 и № 3.

**Табл. № 2 Документи, преглеждани от одитора при изготвяне на неговия доклад**

№ по ред	За лицата, изпълняващи задълженията си за оползотворяване на ИУМПС индивидуално	За организациите по оползотворяване на ИУМПС
1	първичните счетоводни документи, удостоверяващи количеството пуснати на пазара МПС, както и съответствието му с месечната справка-декларация – чл. 59, ЗУО	договорите, сключени между организацията по оползотворяване и нейните членове за изпълнение на съответните екологични цели

2	първичните счетоводни документи, <u>удостоверяващи</u> :	първичните счетоводни документи, удостоверяващи количеството пуснати на пазара МПС от членовете на организацията, за което е платено възнаграждение към нея, както и съответствието им с месечната справка-декларация по Наредбата по чл. 59, ал. 1 ЗУО;
3	а) количеството събрани ИУМПС и предадени за разкомплектоване на лица;	първичните счетоводни документи, <u>удостоверяващи</u> :
4	б) вида и количествата на материалите и компонентите, получени след разкомплектоване на ИУМПС и предадени за оползотворяване, в т.ч. за рециклиране	а) количеството събрани ИУМПС и предадени за разкомплектоване
5	първичните счетоводни документи или съответната декларация, удостоверяващи предаване и придобиване на компоненти от ИУМПС за повторна употреба	б) вида и количествата на материалите и компонентите, получени след разкомплектоване на ИУМПС и предадени за оползотворяване, в т.ч. за рециклиране
6	дневниците за продажбите и декларациите по ЗДДС и главната книга по Закона за счетоводството (ЗСч) за периода на проверката	първичните счетоводни документи или съответната декларация, удостоверяващи предаване и придобиване на компоненти от ИУМПС за повторна употреба
7	документи, удостоверяващи износа на ИУМПС и/или материали и компоненти от тях през предходната календарна година и/или изпращането им от страната към територията на друга ДЧ на ЕС	дневниците за продажбите и декларациите по ЗДДС и главната книга по Закона за счетоводството (ЗСч) за периода на проверката
8	счетоводните регистри по чл. 9, ал. 1, т. 1, 2 и 3 от ЗСч, послужили за изготвяне на оборотната ведомост и данъчните декларации съгласно действащото данъчно законодателство	документи, удостоверяващи износа на ИУМПС и/или материали и компоненти от тях през предходната календарна година и/или изпращането им от страната към територията на друга ДЧ на ЕС

<b>9</b>	отчет за предходната календарна година съгласно приложение № 6 към Наредбата	счетоводните регистри по чл. 9, ал. 1, т. 1, 2 и 3 от ЗСч, послужили за изготвяне на оборотната ведомост и данъчните декларации съгласно действащото данъчно законодателство
<b>10</b>	отчет за предходната година за изпълнението на целите по Наредбата по ЗУО за батерии и акумулатори и НУБА по образец съгласно приложение към тази наредба по ЗУО	отчет за предходната календарна година по образец съгласно приложение № 6 към Наредбата
<b>11</b>	<i>извадка за предходната календарна година от компютърната информационна система за отчитане и контрол на издадените удостоверения за разкомплектоване на ИУМПС от центрове за разкомплектоване и операторите на площадки за събиране и съхраняване на ИУМПС, с които има сключени договори</i>	отчет за предходната година за изпълнението на целите по Наредбата по ЗУО за батерии и акумулатори и НУБА по образец съгласно приложение към тази наредба по ЗУО – копие за МОСВ
<b>12</b>	информацията по чл. 27, ал. 1	извадка за предходната календарна година от компютърната информационна система за отчитане и контрол на издадените удостоверения за разкомплектоване на ИУМПС от операторите на центрове за разкомплектоване и операторите на площадки за събиране и съхраняване на ИУМПС, с които лицето има сключен договор
<b>13</b>	---	информацията по чл. 24, ал. 1

В табл. № 2 по-горе и в следващата табл. № 3 са направени два сравнителни прегледа:

- на анализирания от одитора документация;
- на задължителната минимална информация и констатации, които е необходимо да се включат в доклада на одитора при двата варианта на заплащане (такса за лицата, изпълняващи задълженията си индивидуално, и съответно вноска за ООп на ИУМПС).

**Табл. № 3 Задължителна минимална информация и констатации, които е необходимо да се включват в доклада на одитора**

№ по ред	За лицата, изпълняващи задълженията си за оползотворяване на ИУМПС индивидуално	За организациите по оползотворяване на ИУМПС
1	количеството пуснати на пазара МПС за предходната година поотделно за съответните категории МПС	лицата, които: а) участват в организацията по оползотворяване през съответната година; б) не са ѝ заплащали уговореното възнаграждение и/или не са ѝ предоставяли информация и за които не са изпълнени задълженията по чл. 8, дата на прекратяване на договора и размера на дължимата продуктова такса; в) са прекратили договорите си през отчетната година с организацията по оползотворяване; г) са подали нулеви декларации за пуснатите на пазара МПС през отчетната година
2	съответствие между месечните справки-декларации по Наредбата по чл. 59, ЗУО и издадени счетоводни документи, отразяващи пуснатите на пазара МПС	данни за лицата по т. 1, включващи: седалище и адрес на управление, ЕИК и период на действие на сключения договор за съответната година
3	размер на продуктовата такса за предходната година, от която ООп се освобождава при доказано изпълнение на целите по категории МПС	количеството пуснати на пазара МПС за предходната година поотделно за съответните категории
4	правилното определяне на продуктовата такса за предходната година, като в случаите, когато таксата е неправилно определена – разликата до правилния размер	съответствие между месечните справки-декларации по Наредбата по чл. 59, ЗУО и издадени счетоводни документи, отразяващи пуснати на пазара МПС, за които е платено на ООп
5	сключените договори с лица по	размер на продуктовата такса



	чл. 17 и издадените счетоводни документи по силата на тези договори	за предходната година, от която ООп се освобождава при доказано изпълнение на целите по категории МПС
6	количеството образувани ИУМПС от съответните категории поотделно, които са събрани и третирани през отчетния период, и наличието на отчетни документи за тях	количествата образувани ИУМПС от категориите поотделно, които са събрани и третирани през отчетния период, както и наличието на отчетни документи за тях
7	количеството изнесени и/или изпратени към територията на друга ДЧ на ЕС ИУМПС и/или компоненти и материали от тях през предходната година, както и наличието на документи, удостоверяващи това	правилното определяне на продуктовата такса за предходната година, като в случаите, когато таксата е неправилно определена – разликата до правилния размер
8	наличието на действащи договори с общини	сключените договори с лица по чл. 17 и издадените счетоводни документи по силата на тези договори
9	проведените информационни кампании и разработените информационни материали	количеството изнесени и/или изпратени от територията на страната към територията на друга държава – членка на ЕС, ИУМПС и/или компоненти и материали от тях през предходната година, както и наличието на документите, удостоверяващи това
10	<b><u>разходите поотделно за ИУМПС, калкулирани по категории автомобили за:</u></b>	наличието на действащи договори с общини
11	- събиране и транспортиране	проведените информационни кампании и разработените информационни материали
12	- съхраняване	<b><u>разходите поотделно за ИУМПС, калкулирани по категории автомобили за:</u></b>
13	- разкомплектоване	- събиране и транспортиране
14	- подготовка за повторна употреба на компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС	- съхраняване
15	- оползотворяване на материали и компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС	- разкомплектоване

<b>16</b>	- рециклиране на материали и компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС	- подготовка за повторна употреба на компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС
<b>17</b>	- обезвреждане на отпадъци, получени от разкомплектоване на ИУМПС	- оползотворяване на материали и компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС
<b>18</b>	- провеждане на информационни кампании и разработване на информационни материали	- рециклиране на материали и компоненти, получени при разкомплектоване на ИУМПС
<b>19</b>	- изпълнение на други мерки и дейности, предвидени в Програмата за управление на дейностите по отпадъците	- обезвреждане на отпадъци, получени от разкомплектоване на ИУМПС
<b>20</b>	дневниците за продажбите и декларациите по ЗДДС и главната книга по ЗСч за периода на проверката, като се правят сравнения между фактическите констатации, установени по технологични норми и по счетоводни операции	- провеждане на информационни кампании и разработване на информационни материали
<b>21</b>	средства, постъпили от продажба на ИУМПС, диференцирани по съответни категории МПС, компоненти и материали от тях	- изпълнение на други мерки и дейности, предвидени в Програмата за управление на дейностите по отпадъците
<b>22</b>	констатации за съответствие/несъответствие между количествата събрани ИУМПС, образувани от категориите автомобили поотделно и нивото в проценти на повторна употреба и рециклиране и повторна употреба и оползотворяване от тяхното тегло, посочени в отчета по приложение № 6 към Наредбата, с тези, отчетени в счетоводните регистри и потвърдени с направените констатации	дневниците за продажбите и декларациите по ЗДДС и главната книга по ЗС за периода на проверката, като се правят сравнения между фактическите констатации, установени по технологични норми и по счетоводни операции
<b>23</b>	изпълнението на целите поотделно за съответните категории МПС	средства, постъпили от продажба на ИУМПС, диференцирани по съответни

		категории МПС, компоненти и материали от тях
24	---	констатации за съответствие/несъответствие между количествата събрани ИУМПС от категориите автомобили поотделно и нивото в проценти на повторна употреба и рециклиране и повторна употреба и оползотворяване от тяхното тегло, посочени в отчета по приложение № 6 към Наредбата, с тези, отчетени в счетоводните регистри и потвърдени с направените констатации
25	---	изпълнението на целите поотделно за съответните категории МПС

От направения преглед е видно, че значителна част от задължителната за одит информация е продукт на счетоводните системи както на лицата, изпълняващи задълженията си за оползотворяване на ИУМПС индивидуално, така и за организациите по оползотворяване на ИУМПС.

За изготвянето на своя доклад, освен посоченото в таблицата, регистрираният одитор използва и информацията относно **събраното количество ИУМПС** и информацията относно **пуснатото на пазара количество МПС през отчетния период**, като тази информация се осигурява от ООп на ИУМПС или от лицата, които пускат на пазара МПС и изпълняват задълженията си индивидуално.<sup>29</sup>

Конкретните документи, чиито копия се представят към доклада на одитора (идентични за лицата, изпълняващи задълженията си по оползотворяване на ИУМПС индивидуално или чрез ООп), са, както следва:

- документите, удостоверяващи износа на ИУМПС, съответно материали и компоненти от тях и/или изпращането им към друга ДЧ на ЕС през предходната година<sup>30</sup>;
- отчет за предходната календарна година в табличен вид по

<sup>29</sup> Това е постановено в Наредбата съгл. чл. 37, ал. 1.

<sup>30</sup> Включващи: писмен договор за извършване на операция по окончателно оползотворяване, в т.ч. рециклиране; подписани и подпечатани документи по приложения IA и IB или VII на Регламент 1013/2006 за всеки конкретен превоз; писмено потвърждение за получаване на отпадъците; сертификат за завършена окончателна операция по оползотворяване, в т.ч. рециклиране; при износ – копие на разрешение или друг документ по националното законодателство на съответната страна, съгласно който получателят има право да извършва оползотворяване на отпадъци съобразно нормите и изискванията за опазване на околната среда на законодателството на ЕС.

образец, съгласно приложение № 6 на Наредбата, от което са видни конкретните показатели, които са обект на контрол за съблюдаване екологичното законодателство и изпълнение на целите за разширена отговорност на производителя (РОП);

- отчет за предходната година в табличен вид за изпълнението на целите по Наредбата по ЗУО за батерии и акумулатори (НУБА) по образец, съгласно приложение към съответната наредба за НУБА, от което са видни конкретните показатели, които са обект на контрол за съблюдаване екологичното законодателство и изпълнение на целите за РОП. За попълването и на двата отчета основна информационна база е счетоводната информация.

До 31 май всяка година министърът на околната среда и водите определя със заповед лицата, които пускат на пазара МПС и изпълняват задълженията си индивидуално, ООп на ИУМПС, и лицата, членуващи в ООп, които следва да заплащат продуктова такса и нейния размер. При непредставяне след писмена покана в 7-дневен срок на заверен отчет и/или на изискуемия одиторски доклад с фактически констатации, целите не се считат за изпълнени, а лицата, изпълняващи задълженията си индивидуално, съответно ООп, се включват в заповедта за заплащане на продуктова такса.<sup>31</sup> Също така до 31 май със заповед се определят лицата и ООп, изпълнили съответните цели по чл. 8 и които не дължат заплащането на продуктова такса.

На база последното се достига до извода, че предвид законовите изисквания за заверка на отчета (*прил. б към чл. 34, ал. 1 на Наредбата*) при цялостното провеждане на политиката по налагане и събиране на екотаксите, респ. продуктовите такси, ключови функции имат дипломираните експерт-счетоводители – регистрирани одитори. От техните констатации зависи доколко МОСВ ще приеме изпълнението на задълженията по екологичното законодателство от съответните лица и организации и дали те дължат или не дължат продуктова такса за неизпълнение на цели за съответната година.

**Табл. № 4**

Други финансово-счетоводни данни, параметри и обстоятелства, обект на проверка от страна на одитора
Приходи от продажби на ИУМПС, диференцирани по съответни категории МПС, компоненти и получени материали от тях <sup>31</sup>
Констатации за съответствие/несъответствие между: <sup>¶</sup> - количествата събрани ИУМПС, образувани от категориите автомобили поотделно, и нивото в проценти на повторна употреба и рециклиране и повторна употреба и оползотворяване от тяхното тегло, посочени в отчета към Наредбата; <sup>¶</sup> - тези, отчетени в счетоводните регистри и потвърдени с направените констатации <sup>31</sup>

Може да се обобщи, че проблемът с достоверното и точно оценяване и отчитане на направените разходи, съответно ценообразуване на услугата, чиято стойност се материализира в подписания договор между ООП и всеки неин член, има **двойко значение, както следва:**

<sup>31</sup> Член 39, ал. 1 и ал. 2.

- от една страна, за защита интересите на самата ООп, която трябва да има разумна увереност, че с така оферираните цени за извършваните услуги действително покрива съвкупността от разнообразни и понякога доста сложни за обхващане разходи;
- от друга страна, защита на публичните интереси в национален и по-широк мащаб (например в рамките на членството в ЕС), доколкото финансирането на тези разходи и екологични мероприятия на практика е за сметка на данъкоплатците, които са крайните фактически носители на тежестта от тези такси, заплащани от членовете на ООп.

Ефикасността на функциониращия модел в България от момента на въвеждането на екотаксите на национално ниво към настоящия момент може да се проследи на база:

- сравнителен анализ и преглед по години на количествата разделно събрани отпадъци и количествата (процентите) рециклирани материали;
- стойностния размер на икономията на публични разходи за управление на отпадъците;
- икономическите ползи под формата на разкрити работни места, платени данъци, осигуровки и др. в полза на държавния бюджет от подизпълнителите на ООп, ангажирани пряко с управлението и рециклирането на отпадъци като самостоятелен сектор на икономиката и превръщащ се във все по-силен потенциален фактор за икономически растеж.

От важно значение е инструментариумът на създаваната счетоводна информация, съответно разработването и прилагането на надеждни методики за справедливо и достоверно отразяване на специфичните разходи, включвани в себестойността на екотаксите, събирани като възнаграждения от членовете на ООп на масово разпространени отпадъци, чиито комплексен представител са излезлите от употреба автомобили.

### **VII. Перспективи – определяне на тарифите на екотаксите след 2020 година** *(постановяване на разходо-ефективен подход и отново специална роля на счетоводството)*

На 14 юни 2018 г. в Официален вестник на ЕС се публикува Директива (ЕС) 2018/851 на Европейския парламент и на Съвета, която изменя Рамкова директива 2008/98/ЕО относно отпадъците и която е част от законодателния пакет на ЕС за кръговата икономика. Ревизираното европейско законодателство за отпадъците определя нови цели за рециклиране и задължителни РОП-системи (например за всички опаковки, т.е. не само за битовите, които трябва да се въведат до 31 декември 2024 г.), както и хармонизирани минимални изисквания за тях, за да се намалят различията между държавите членки.

Към момента протича процес, при който всяка ДЧ следва да определи ясно ролите и отговорностите на лицата, които пускат на пазара продукти, генериращи МРО. Директивата въвежда ново



определение за система за РОП, според което това е: „набор от мерки, предприети от държавите членки с цел да гарантират, че производителите на продукти носят финансова отговорност или финансова и оперативна отговорност за управлението на отпадъците като етап от жизнения цикъл на продукта след превръщането му в отпадък“.

В преамбюла на Директива (ЕС) 2018/851 се конкретизира, че задължението „може да включва и организационна отговорност и отговорност за допринасяне за предотвратяването на образуването на отпадъци, както и за многократната употреба и рециклиране на продуктите“. За определянето на екотаксите, съответно за покриване на разходите за управление на отпадъците в Рамковата директива за отпадъците се въвеждат основни правила, като изрично е посочено, че екотаксите следва да покриват конкретни разходи по управлението на отпадъците от продуктите, които производителят пуска на пазара (но че тези правила не важат за РОП за ИУМПС, НУБА, ИУЕЕО).<sup>32</sup> Въвежда се възможност за еко модулиране на таксите. Екотаксите се модулират по отношение на отделни продукти/групи сходни продукти, като се отчита тяхната устойчивост, пригодност за ремонтване, пригодност за повторна употреба и рециклиране, както и наличието на опасни вещества, като така се възприема подход, основан на жизнения цикъл.

Постановява се, че екотаксите следва да бъдат определяни по разходо-ефективен начин. Това означава, че те не следва да надвишават разходите за предоставяне на услугите по управление на отпадъците. Условието е тези разходи да се определят по прозрачен начин между всички заинтересовани лица и да са възможно най-точни. За заварените случаи директивата определя РОП да се приведат в съответствие с тези правила до 5 януари 2023.

Директивата предвижда възможност ДЧ да решат разходите за управление на отпадъците да се поемат частично или изцяло от производителя на продукта, от който произтичат отпадъците, както и че дистрибуторите на такъв продукт могат да поделят помежду си тези разходи.<sup>33</sup>

Друга заслужаваща внимание новост, която въвежда Директивата в посока на увеличаване на прозрачността и отчетността, е, че екотаксите, плащани от производителите за продадена единица или за тон продукти, пуснати на пазара, следва да бъдат обявявани от организациите.

---

- <sup>32</sup> **разходите за дейностите по разделно събиране на отпадъци и тяхното последващо превозване и третиране**, в т.ч. третирането, което се изисква за постигането на целите за **управлението на отпадъците**, при отчитане на приходите от повторната употреба, от продажбата на вторичните суровини от тези продукти и от непотърсени **депозитни такси**;

- **разходите по предоставянето на подходяща информация на притежателите на отпадъци** (за мерките за предотвратяване на отпадъци, центровете за повторна употреба и подготовка за повторна употреба, системите за обратно изкупуване и др.);

- **разходите по събирането на информация и докладването на данни за отпадъци** съгласно нормативните изисквания. Директивата въвежда възможност за изключение от посочения начин за разпределение на финансовите отговорности, от което ДЧ могат да се възползват при определени условия.

<sup>33</sup> Член 14 от Директивата.

## Заклучение

В контекста на представената проблематика за някои екологични аспекти на съвременното счетоводство в хронологичен порядък бяха изпълнени поставените задачи, допринасящи в своята цялост за изпълнение и на поставената цел за извеждане на съществената роля на счетоводството и одита при съблюдаването на основни регулации от екологичната политика на ЕС.

Към настоящия момент може да се приеме, че счетоводните системи на ООп (респ. отделните задължени предприятия) като цяло отговарят на потребностите от информация на ресорните институции<sup>34</sup> съгласно изискванията на екологичното законодателство в областта на оползотворяването на МРО.

Същевременно с това има резерви и потенциал за подобряване на счетоводните процедури и практики при създаването на достоверна информация за вътрешнофирмени управленски цели. Като актуално предизвикателство е открояна потребността от разработване и прилагане на подходящи методики в счетоводните политики на съответните организации за диференцирано проследяване и обосноваване на специфични разходи при третирането и оползотворяването на МРО, характерни за съответните продукти, които ги причиняват след тяхното излизане от употреба.

Заедно с последващите одитни процедури системите за финансово и управленско счетоводство на лицата и организациите, причиняващи със свои продукти МРО (какъвто е случаят с производителите и вносители на МПС, батерии, акумулатори, гуми и т.н.), изпълняват фундаментална роля при правилното отчитане, разпределяне и установяване на съответните разнообразни разходи за третиране и управление на отпадъци.

Достига се до обобщението, че достоверното и адекватно формиране и отчитане на *екотаксите*, респ. *продуктовите такси*, в по-голяма степен следва да се основава на научно обосновани методики, базирани на съвременното счетоводно знание. И в двата алтернативни случая на такси става дума за акумулиране и разходване на значителни по размер средства, което е свързано с поемането на съответна социална цена в различни аспекти (вкл. поради релациите с природния и човешкия капитал).

Предвид функциите на финансовите отчети с общо предназначение потребността от международно признати хармонизирани счетоводни стандарти в областта на екологичните разходи (вкл. по линия на *тенденциите за интернализирани на част от външните разходи, които биха възникнали в бъдеще*) и задълженията за извеждане от експлоатация, опазване и възстановяване на околната среда е несъмнена. Възприемането на общи, единни стандарти за дългосрочни

<sup>34</sup> Изведено като извод на база редица заповеди и решения на министъра на околната среда и водите през последните години, базирани на докладите с констатации, изготвени от одитори, публично достъпни на интернет страницата на МОСВ и ИАОС <https://www.moew.government.bg/bg/otpaduci/specifichni-otpaduchni-potoci/izlezli-ot-upotreba-motorni-prevozni-sredstva/organizacii-po-opolzotvoryavane/>

периоди обезпечават солидна основа за финансово отчитане (първоначално признаване, последващо оценяване и оповестяване), осигуряваща сравнимост и анализ на финансовото състояние, финансовите резултати и представянето като цяло на предприятията (вкл. тройния краен резултат), така че да бъде максимално игнорирано субективното тълкуване. Дългосрочните периоди от своя страна отразяват неминуемите промени, засягащи предприятията, в т.ч. по отношение на технологични иновации, законодателни изисквания на регулаторните органи, норми на дисконтиране на паричните потоци и други фактори.

С нарастване на законовите задължения, засилващата се световна регулация по опазване на околната среда (*и в частност управлението, третирането и оползотворяването на отпадъци*), в т.ч. потребностите на системата на националното икономическо екологично счетоводство в лицето на SEEA, може да се прогнозира, че на корпоративно равнище счетоводното стандартизиране, финансовото отчитане и управленският счетоводен анализ ще бъдат изправени пред различни предизвикателства, съответно ще бъдат натоварени с все по-ключови функции и отговорности в планетарен мащаб.

#### **Библиографска справка:**

1. Директива (ЕС) 2018/851, изменяща Рамкова директива 2008/98/ЕО.
2. Доклад на ИАОС съгласно чл. 29 от Наредба за ИУМПС, ноември 2018.
3. Закон за опазване на околната среда, ДВ, бр. 91/2002 г., посл. изм., ДВ, бр. 36/2019 г.
4. Закон за управление на отпадъците, ДВ, бр. 53/2012 г., посл. изм., ДВ, бр. 56/2019 г.
5. КРМСФО Разяснение 1 (IFRIC 1): Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения.
6. КРМСФО Разяснение 5 (IFRIC 5): Права за участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда.
7. КРМСФО Разяснение 6 (IFRIC 6): Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар – отпадъчно електрическо и електронно оборудване.
8. Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, IAASB, IFAC, 2014 (ИДЕС, 2015).
9. МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи.
10. Наредба за изискванията за третиране на излезли от употреба гуми, ДВ, 100/2013.
11. Наредба за излезлите от употреба МПС, ДВ, бр. 7/2013 г., изм. и доп., ДВ, бр. 60/2018 г.

12. Наредба за излязло от употреба електрическо и електронно оборудване, ДВ, 7/2013.
13. Наредба за определяне на реда и размера за заплащане на продуктова такса за продукти, след употребата на които се образуват МРО, ДВ, 53/2008 г. с посл. изм.
14. Рамкова директива (ЕС) 2008/98/ЕО относно отпадъците.
15. Регламент (ЕС) № 691/2011 за Европейски икономически сметки за околната среда.
16. Регламент № 549/2013 за Европейската система от национални и регионални сметки.
17. Решение (ЕС) 2019/62 на ЕК от 19 декември 2018 относно секторния референтен документ за най-добри практики за управление по околна среда, секторни показатели за екологични резултати и еталони за отлични постижения за сектора на производството на автомобили съгласно Регламент (ЕО) № 1221/2009, OJ L 17, 18.1.2019, p. 58–93.
18. Решение (ЕС) 2019/62 от 19 декември 2018 относно секторния референтен документ за най-добри практики за управление по околна среда, секторни показатели за екологични резултати и еталони за отлични постижения за сектора на производството на автомобили.
19. Deegan, C. *Environmental management accounting: an introduction and case studies for Australia*, Institute of Chartered Accountants in Australia, Sydney 2003.
20. *Environmental Management Accounting Procedures and Principles*. U.N., NY, 2001.
21. Fornaro JM, Winkelman KA, Glodstein D. *Accounting for emissions: Emerging issues and the need for global accounting standards*, *Journal of Accountancy*, July 2009, p. 40–47.
22. *Guidance Manual Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*, U.N. Geneva 2002.
23. IFAC. *International Guidance document – Environmental management accounting*. New York: International Federation of Accountants; 2005.
24. Monier, V. et al. (2014). *Development of Guidance on Extended Producer Responsibility (EPR). Final Report by Deloitte BIO Intelligence Service* [http://ec.europa.eu/environment/waste/pdf/target\\_review/Guidance%20on%20EPR%20-%20Final%20Report.pdf](http://ec.europa.eu/environment/waste/pdf/target_review/Guidance%20on%20EPR%20-%20Final%20Report.pdf)
25. Negash M. *IFRS and environmental accounting*. *Management Research Review*, 2012.
26. *System of Environmental – Economic Accounting – Central Framework*, U.N., NY, 2014.
27. *The European Green Deal*, COM/2019/640 final, Brussels, 11.12.2019.