

---

---

---

## ПРИНЦИПИ И ПОДХОДИ ЗА ОПОВЕСТЯВАНЕ НА НЕФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ ОТ ПРЕДПРИЯТИЯТА ПРИ СПАЗВАНЕТО НА ЕКОЛОГИЧНА ПОЛИТИКА

доц. д-р Иван Андреев

*Международно висше бизнес училище*

**Резюме.** Съвременните предизвикателства, свързани с прилагането и спазването на екологичните изисквания и норми при осъществяването на икономическа дейност, определят необходимостта от създаването, представянето и оповестяването на счетоводна информация от предприятията за взаимодействието между бизнеса и околната среда. Политиката на Европейските регулаторни органи за опазване на природните ресурси е насочена към адаптиране на счетоводните системи на стопанските субекти в процеса на мониторинг и управление на екологичните рискове.

*Основната цел* на научната разработка е изследване на актуалните проекции на счетоводството, като информационна система през призмата на устойчивото използване на природните ресурси и ефективното управление на кръговата икономика. Фокусът се поставя върху очертаване на възможностите за практическо апробиране на изискванията на приложимите счетоводни стандарти за оповестяване на нефинансова информация от предприятията, с оглед идентифициране и метрифициране въздействието на икономическата и антропогенната дейност върху околната среда.

*Ключови думи:* счетоводство; нефинансова информация; екологична политика; счетоводни стандарти.

JEL: M41; Q56

### Увод

Икономическата активност на стопанските субекти се основава на използването на значителни като количество и ограничени, като възможности за възпроизвеждане природни ресурси. Това налага търсенето и прилагането на иновативни практики, политики и решения за трансформирането на икономическите дейности от линейни към кръгови модели за тяхното осъществяване. Реализирането на посочените политики детерминира необходимостта от информационно осигуряване на влиянието на стопанската дейност върху климатичните изменения и прилагането на обществено полезни подходи за ефективно управление на използването на природните ресурси.

От гледна точка на обхвата на необходимата информация за измерване на устойчивите екологични политики, се прилагат три степени за нейното систематизиране и конкретизиране: на глобално (международно), национално и корпоративно ниво. В настоящата научна разработка *обект* на изследване са възможностите за създаване, представяне и оповестяване на нефинансова информация от отчитащото се предприятие, относно влиянието на осъществяваните дейности върху околната среда.

**Основната цел** на научната разработка е изследване на актуалните проекции на счетоводството, като информационна система през призмата на устойчивото използване на природните ресурси и ефективното управление на кръговата икономика.

**Методологията** на изследването включва проучване на портфолио от различни авторски постановки и литературен обзор на изискванията на екологичните стандарти, относно представянето на информация във финансовите отчети на предприятията за дейностите с пряко въздействие върху околната среда. Върху тази основа се аргументират предложения за усъвършенстване на модела за създаване, представяне и оповестяване на нефинансова информация, свързана със спазването и прилагането на екологично устойчиви политики за опазване на природата.

## **I. Нормативно регламентиране на изискванията за представяне на нефинансова информация относно опазването на околната среда**

Целенасочената политика на Европейския съюз за осигуряването на солидарност, устойчивост, социална и екологична отговорност на моделите за производство и потребление са в основата на нормативното регламентиране на посочените процеси. Стремещт е постигането на конкурентноспособна икономика с ефективно използване на природните ресурси и неутрална среда по отношение на климатичните промени. На тази основа, Европейската комисия разработи и утвърди План за действие: Финансиране за устойчив растеж (2018), в който са целеположени следните значими измерения:

а) пренасочване на капиталовите потоци към инвестиции, свързани с устойчивото развитие и осигуряващи приобщаващ икономически растеж;

б) управление на финансовите рискове, формирани от изменението на околната среда и изчерпването на природните ресурси;

в) насърчаване и подкрепяне на прозрачността в представянето на информация за осигуряването на дългосрочна екологична стабилност на осъществяваните икономически дейности.

Финансирането за устойчив растеж се дефинира като процес, при който вземането на решения се основава на отчитане влиянието върху екологичните системи и насърчаване на инвестициите в дейности, свързани с устойчивото развитие.

В началото на 2020 година е разработен и публикуван Регламент за таксономията (Регламент (ЕС) 2020/852 на Европейския парламент), относно смекчаване на влиянието и адаптиране към измененията на климата, където са представени изискванията към съдържанието, методологията за представяне и принципите за оповестяване на нефинансова информация, свързана с

относителния дял на екологично устойчивите икономически дейности в стопанската активност на предприятията. Следващата стъпка в процеса на нормативно регламентиране на изследваните проблеми на ниво Европейски съюз е утвърждаването през 2022 година на Директива (ЕС) 2022/2464, по отношение на отчитането на предприятията във връзка с корпоративната устойчивост, с оглед осигуряването на по-значима, съществена и дигитализирана информация за инвеститорите при вземане на финансови решения.

Изискванията за спазването на устойчиви екологични политики са насочени към представянето и оповестяването на нефинансова информация от предприятията за: прилаганите устойчиви бизнес модели, включително и процесите подлежащи на мониторинг и одит, ефекта от изпълнението на тези политики, присъщите рискове и тяхното рационално управление, ключовите показатели и индикатори за резултатите от дейността.

Според С. Jasch (Jasch 2006) акцентът в представянето на нефинансова информация от предприятието за въздействието на неговата стопанска дейност върху околната среда се поставя върху: „... физическите потоци на използваните природни ресурси (енергия, вода, материали и др.), икономическите процеси и транзакции, които имат отношение към околната среда и прилаганата корпоративна политика за спазване на екологичните стандарти“. Необходимо е да се идентифицират съществените за икономическия субект стопански дейности във веригата на стойността и да се определи тяхното влияние върху климатичните рискове. Те следва да се метрифицират и остойностят чрез прилагането на индикатори, включващи количествени и качествени данни.

Прилагането на целенасочена европейска политика, относно регулирането на въздействието на антропогенната стопанска дейност върху екологията, намира практически израз в разработването на шест основни модула за нейното метрифициране:

а) модул „Атмосферни емисии“ – включват се 64 замърсяващи индустрии, с най-голям относителен дял на „въглероден отпечатък“ в атмосферата;

б) модул „Материални ресурси в икономиката“ – в него се отразяват количеството природни суровини, използвани в производствените и стопанските дейности, като те се класифицират в 50 категории (метални руди, неметални минерали, минерални енергийни суровини, биомаса и др.);

в) модул „Енергийни потоци“ – отчита се произвежданата и потребяваната енергия, като се проследява нейното движение веднъж от природата към икономиката, втори път – в рамките на осъществяваната стопанска дейност, и трети път – от икономическите активности към околната среда. Информацията за енергийните потоци се систематизира и класифицира в три основни разреза:

- според източниците за производство (възобновяеми и невъзобновяеми);
- според енергоемкостта на производствата и дейностите;
- според отделните потребители (консуматори).

Посредством този подход се създават възможности за анализиране на моделите за управление на енергийните източници и се изследва ефективността от тяхното използване.

г) модул „Екологични данъци“ – включва всички изходящи парични потоци от икономическите субекти, свързани със спазването на екологичните регулации при осъществяването на стопанска дейност;

д) модул „Екологични стоки и услуги“ – обхваща информацията за технологичните процеси, свързани с производството на материални блага и услуги, които са специално насочени към опазването и възстановяването на природата;

е) модул „Разходи за опазване на околната среда“ – интегрира данни за реализираните инвестиционни проекти от предприятията във връзка със спазването на екологичните стандарти.

С оглед представянето и оповестяването на информация за прилагането на стандартите за устойчиво развитие от корпоративните ръководство, следва да се посочат данни във финансовите отчети: „... доколкото дейностите на предприятието е възможно да се класифицират като екологично устойчиви; каква част от направените инвестиционни разходи са свързани с придобиването на активи за опазване на околната среда“ (Башикиров 2022). Стремешът е да се осигури баланс между икономическото развитие на предприятието и неговата отговорност към обществото за опазването на средата, в която то функционира. Акцентът се поставя върху постигането на еко-ефективно поведение, което е възможно да се измери и оцени чрез създаване „... на достоверна информация за признаване и оценка на екологичните активи, провизии за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда, признаване на екологичните задължения, критериите за разграничаването им от условни пасиви“ (Йосифова 2020).

Оповестяването на нефинансова информация за ключови показатели и индикатори, свързани с опазването, поддържането и увеличаването на природния капитал, е необходимото условие за екологично устойчиво развитие на икономическата система. Посредством това се минимизират екологичните рискове и се активизира търсенето на иновативни решения за ефективно управление на стопанските субекти.

## **II. Изисквания на приложимите Международни счетоводни стандарти, относно оповестяването на счетоводна информация от предприятията във връзка с опазването на околната среда**

Концепцията за устойчиво развитие на бизнес субектите изисква изграждането и функционирането на адекватна счетоводна система за информационно осигуряване спазването на стандартите за екологична политика. В специализираната научна литература съществуват различни становища относно ролята на счетоводството в изследваните процеси. Според Норвуд и Милър (1994): „... счетоводството не трябва да се разглежда като изолирана от проблемите на света вътрешноорганизационна практика“, следователно счетоводните системи на предприятията е необходимо да генерират информация за влиянието на осъществяваната дейност върху

околната среда. Други автори, като Bebbington и Larringa обосновават тезата, че: „... системите за счетоводно отчитане на дейността на предприятията са призвани да отразяват икономическата реалност, предпочитанията на обществото, както и практиките, които се наблюдават в него“.

Според В. Желязкова (2017): „... мениджмънтът на корпоративните структури е необходимо да прилага съвкупност от подходи и принципи за създаване и представяне на счетоводна информация за дейността на предприятието, която да включва следните компоненти:

а) разработена счетоводна политика относно идентифицирането, признаването, оценяването и представянето на отчетните обекти, свързани с екологичните стандарти;

б) идентифициране, класифициране, систематизиране и калкулиране на инвестиционните разходи, извършени от предприятието във връзка с опазването на околната среда;

в) критерии за признаване и оценяване на начислените провизии и условни задължения при спазването на екологичните регулации;

г) стойностни размери на наложени глоби и санкции във връзка с причинено замърсяване на околната среда“.

Представянето и оповестяването на нефинансова информация за въздействието на осъществяваната стопанска дейност във финансовите отчети на предприятията е съществен елемент от системата за международна счетоводна стандартизация. Интегрирането и унифицирането на принципите, подходите и правилата за създаване на счетоводна информация, свързана с екологичните измерения, са предмет на регламентиране в: *МСС 1 Представяне на финансови отчети; МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки; МСС 16 Имоти, машини и съоръжения; МСС 36 Обезценка на активи; МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи; МСС 38 Нематериални активи; МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност; КРМСФО 1 Промени в съществуващите задължения за извеждане от експлоатация, възстановяване и сходните с тях задължения; КРМСФО 5 Права на участие във фондове за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда; КРМСФО 6 Задължения, възникващи от участие в специфичен пазар – отпадъчно електрическо и електронно оборудване; КРМСФО 20 Разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина.*

С оглед специфичния характер на информацията, свързана с опазването на околната среда, предприятията от различните икономически сектори следва да идентифицират и оповестяват съществените преценки и значимите оценки, влияещи върху представянето на финансовото състояние на отчитащия се икономически субект. Основните изисквания са свързани с:

а) оповестяване на обстоятелствата, свързани с корекции на балансовите стойности на активите и пасивите, при прилагането на счетоводни приблизителни оценки. Във финансовите отчети на предприятията следва да се представят данни за прогнозните допускания и преценки на ръководството, използвани при коригирането на стойностните оценки. Причините за необходимостта от такива корекции са свързани например с: необходимостта

от въвеждане на технологични промени в производствените процеси, с оглед спазването на екологичните регулации или влиянието на потенциални климатични изменения, въздействащи върху очакваните парични потоци, генерирани от конкретния актив;

б) представяне на информация за промените на очакваните полезни срокове за използване на нетекущите активи и предполагаемите остатъчни стойности, в съответствие с изискванията на *МСС 16 Имоти, машини и съоръжения* и *МСС 38 Нематериални активи*. Съгласно разпоредбите на посочените стандарти: „... остатъчната стойност и полезният срок за използване на конкретен нетекущ актив се преразглежда най-малко веднъж годишно“. Въвеждането на нови екологични изисквания за опазване на околната среда е възможно да са основание за морално изхабяване на притежаваното имущество, законови ограничения за използване или липсата на право за достъп до актива. Когато са налице посочените обстоятелства, предприятията трябва да предоставят допълнителна нефинансова информация в приложенията на финансовия отчет;

в) във финансовите отчети на предприятията следва да се представи и оповести информация за идентифицирането и метрифицирането на потенциалните рискове, свързани с отстраняването на причинено въздействие върху природната среда, допълнително наложени санкции, глоби или неустойки, наличието на обременяващи договори или необходимост от реструктуриране на дейността за постигане на цели, свързани с поддържането на природния капитал. За да се отчете ефекта от потенциалните промени и да се признае конструктивно задължение, съгласно постановките на *МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи*, са необходими обективни доказателства за настъпване на съответните условия;

г) при положение, че предприятието прилага разпоредбите на *МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност* следва да се отчете влиянието на екологичните рискове върху предположенията и поведението на пазарните участници, използвани при определянето на справедливата стойност на активите и пасивите. Такива предположения може да са свързани с характеристиката на актива и ограниченията за неговото използване и продажба. Например, биологични активи, под формата на трайни насаждения (гора), за които са налице ограничения за тяхното използване (изсичане), е обстоятелство което подлежи на оповестяване във финансовия отчет на предприятието. При формирането на справедливата стойност следва да са отразени и оповестени по подходящ начин всички фактори, свързани с опазването на околната среда.

## **Изводи**

В резултат на направените теоретични обобщения на различни авторови постановки и реализираните приложни проучвания, относно счетоводното моделиране на процесите за информационно осигуряване на устойчивото развитие на икономическите субекти, се формулират следните основни изводи и резултати:

*Първо*, процесите на увеличаващата се регулация по опазването на природните ресурси дефинират необходимостта от стандартизиране и унифициране на прилаганите принципи, правила и подходи за създаване за информационно осигуряване влиянието на осъществяваната дейност от предприятието върху околната среда.

*Второ*, представянето и оповестяването на висококачествена нефинансова информация за устойчивото развитие на отчитащото се предприятие е с определящо значение за идентифицирането и управлението на екологичните рискове, свързани с осъществяваната стопанска дейност, провежданата управленска политика за устойчиво развитие на икономическия субект, подобряването на фирмения имидж и осигуряването на достъп до капиталовите пазари.

*Трето*, очертаните насоки за изграждането на модел за оповестяване на нефинансова информация във връзка с въздействието на осъществяваната стопанска дейност върху природните ресурси (климат, вода, въздух, земя, биологично разнообразие) са ориентирани към идентифициране, признаване, стойностно отразяване и представяне на обектите на счетоводно отчитане в рамките на приложимите счетоводни стандарти.

## ЛИТЕРАТУРА

БАШИКИРОВ, К. 2022. Влияние на въпросите, свързани с климата, върху оповестяването на информация във финансовите отчети. *Е-стписание на ИДЕС*, бр. 02/2022, година XXVI. ISSN: 1314-9113. Available from: <https://www.ides.bg/media/1988/02-2022-k-bashikarov.pdf>

ЖЕЛЯЗКОВА, В. 2017. Съвременни проблеми на екологичното счетоводство и отчетност. Годишник на ВУАРР, том V, 73-118. ISSN: 1314-9113.

ЙОСИФОВА, Д. 2020. Роля на счетоводството и одита при изпълнение на екологичната политика на ЕС. *Годишник 2020 на ИДЕС*. ISSN 1314-8990.

БЕВБИНГТОН, J., ЛАРИНГА, С. 2014. *Accounting and Global Climate change Issues*. London: Routledge.

НОРВУД, А., МИЛЛЕР, Р. 1994. *Accounting as Social Institutional Practice. Cambridge Series in Management*. ISSN: 2414-7254.

ЖАСХ, С. 2006. How to perform an environmental management cost assessment in one day. *Journal of Cleaner Production* 14. ISSN: 1194-1213. Available from: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2005.08.005>.

ДИРЕКТИВА (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година, по отношение на отчитането на предприятията във връзка с устойчивостта. Available from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>.

МЕЖДУНАРОДНИ счетоводни стандарти. Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент.

ПЛАН за действие: Финансиране за устойчив растеж. 2018. Available from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A52018DC0097>.

РЕГЛАМЕНТ за таксономията. 2020. Регламент (ЕС) 2020/852 на Европейския парламент и на Съвета от 18 юни 2020 година за създаване на рамка за улесняване на устойчивите инвестиции. Available from: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=celex:32020R0852>.

## REFERENCES

BASHIKIROV, K. 2022. Vliyanie na vapro site, svarzani s klimata, varhu opovestyavaneto na informatsiya vav finansovite otcheti. *E-spisanie na IDES*, br. 2/2022. ISSN: 1314-9113. Available from: <https://www.ides.bg/media/1988/02-2022-k-bashikarov.pdf>

BEBBINGTON, J., LARRINGA, C. 2014. Accounting and Global Climate change Issues. London: Routledge.

HOPWOOD, A., MILLER, P. 1994. Accounting as Social Institutional Practice. Cambridge Series in Management. ISSN: 2414-7254.

YOSIFOVA, D. 2020. Rolya na schetovodstvoto I odita pri izpalnenie na ekologichnata politika na ES. *Godishnik 2020 na IDES*. ISSN 1314-8990.

JELYAZKOVA, V. 2017. Savremenni problem na ekologichnoto schetovodstvoto i otchetnost. *Godishnik na VUARR*, tom V, 73-118. ISSN: 1314-9113.

JASCH, C. 2006. How to perform an environmental management cost assessment in one day. *Journal of Cleaner Production* 14. ISSN: 1194-1213. Available from: <https://doi:10.1016/j.jclepro.2005.08.005>.

## PRINCIPLES AND APPROACHES FOR DISCLOSURE OF NON-FINANCIAL INFORMATION BY ENTERPRISES IN COMPLIANCE WITH ENVIRONMENTAL POLICY

**Abstract.** Modern challenges related to the implementation and observance of environmental requirements and norms in the implementation of economic activity determine the need for the creation, presentation, and disclosure of accounting information by enterprises for the interaction between business and the environment. The policy of the European regulatory bodies for the protection of natural resources is aimed at adapting the accounting systems of economic entities in the process of monitoring and managing environmental risks.

*The purpose* of the scientific development is the study of the current projections of accounting as an information system through the prism of the sustainable use of natural resources and the effective management of the circular economy. The focus is on delineating the possibilities for practical testing of the requirements of the applicable accounting standards for the disclosure of non-



financial information by enterprises, with a view to identifying and measuring the impact of economic and anthropogenic activity on the environment.

*Keywords:* accounting; non-financial information; environmental policy; accounting standards.

JE: M41; Q56

✉ **Assoc. Prof. Ivan Andreev, PhD**

ORCID ID: 0009-0006-2925-935X

International Business School

Botevgrad, Bulgaria

E-mail: [iandreev@ibsedu.bg](mailto:iandreev@ibsedu.bg)