

ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРЕДПРИЯТИЯТА В БЪЛГАРИЯ

Доц. д-р Венцислав Вечев¹
Доц. д-р Галя Иванова-Кузманова
Доц. д-р Диана Крумова
Гл. ас. д-р Ради Димитров
Докторант Станислав Шишманов

Резюме

Концепцията за интегрирано отчитане е сравнително нова за практиката на предприятията както в национален, така и в международен аспект. Фактът, че през 2010 г. е основан Комитетът по интегрирана отчетност, който през 2013 г. издава Международната рамка за интегрирана отчетност, е показателен, че концепцията за интегрирано отчитане е сравнително нова. Същността на тази парадигма се изразява в обхващане на въздействието не само на явления и процеси, измерими чрез паричния еквивалент, но предимно на събития, с непряк финансов ефект, които обаче са определящи за бъдещото развитие и стабилитет на предприятията.

Обект на изследване в научната разработка е приложението на интегрираната отчетност в практиката на предприятията от нефинансовия, банковия и публичния сектор у нас. Предметът на изследване включва практиките, свързани с оповестяването на информация от интегрираното отчитане в годишните отчети на предприятията от посочените в обекта на изследване икономически сектори. Основната цел е, на база теоретически проучвания на специализираната литература и изследване на практиката, свързани с интегрираната отчетност на предприятията от различни сектори на икономиката в Р България, да се очертаят проблемите и да се изведат възможни решения за повишаване качеството на отчетната информация.

Ключови думи: интегрирана отчетност, финансови отчети, нефинансови предприятия, банки, бюджетни организации.

JEL: M 41.

¹ Авторското участие в разработването на научната студия е следното: доц. д-р Венцислав Вечев – увод, т. 3.2. и заключение; доц. д-р Галя Иванова-Кузманова – т. 2; доц. д-р Диана Крумова – т. 1.; гл. ас. д-р Ради Димитров - т. 4; докт. Станислав Шишманов - т. 3.1.

INTEGRATED REPORTING IN THE MANAGEMENT OF ENTERPRISES IN BULGARIA

Assoc. Prof. Ventsislav Vechev, PhD
Assoc. Prof. Galya Ivanova-Kuzmanova, PhD
Assoc. Prof. Diana Krumova, PhD
Head assist. Prof. Radi Dimitrov, PhD
Stanislav Shishmanov, PhD student

Abstract

The concept of integrated reporting is relatively new for the practice of enterprises both nationally and internationally. The fact that the Integrated Reporting Committee was established in 2010, which issued the International Integrated Accounting Framework in 2013, is indicative that the concept of integrated reporting is relatively new. The essence of this paradigm is to cover the impact not only of phenomena and processes measurable by monetary equivalent, but mainly of events with indirect financial effects, which, however, are crucial for the future development and stability of enterprises.

The object of research in this publication is the application of integrated reporting in the practice of enterprises in the non-financial, banking and public sectors in our country. The subject of the study includes the practices related to the disclosure of information from the integrated reporting in the annual reports of the enterprises from the economic sectors indicated in the object of the study.

The main goal is on the basis of theoretical studies of the specialized literature and research of practice related to the integrated reporting of enterprises from different sectors of the economy in Bulgaria, to outline the problems and to bring possible solutions to improve the quality of reporting information.

Keywords: integrated reporting, financial statements, non-financial enterprises, banks, budget organizations.

JEL: M 41.

Увод

Счетоводната отчетност е основният информационен източник както за вземане на решения от управленските екипи на съответните предприятия, така и за външните потребители – потенциални и настоящи инвеститори, контролни органи и др. Информацията за външните потребители се генерира основно чрез системата на финансовото счетоводство. Тя е предимно с финансов характер и отразява икономическата ефектив-

ност на предприятието, както и измененията в активите и пасивите му на база на вече случили се сделки и събития.

След поредицата от икономически кризи през последното десетилетие и последвалата несигурност в почти всички отрасли на икономиката и финансите в международен мащаб се предприе подход на преразглеждане на същността и предназначението на системата на отчитане в предприятията (в т.ч. и системата на счетоводството). Извърши се ревизиране на редица от приложимите Международни стандарти за финансово отчитане, регулации за управление на рисковете в банковия сектор, системите за отчитане в публичните финанси и др. Целта на предприетите действия е да се повиши надеждността на финансовата информация с оглед извършване на по-точна оценка на бъдещите рискови събития при функционирането на отделните предприятия.

Процесите на глобализация на икономиката показаха, че в голяма степен развитието на отделната структура не може да остане изолирано от редица обществено-икономически събития в световен мащаб. Ефектите от тези събития, макар и да не се поддават на финансово измерение, оказват определящо влияние върху бъдещото развитие на цели икономически отрасли в отделни държави.

Посочените предпоставки и съображения доведоха до появата на концепцията за „интегрирана отчетност“. Същността на тази парадигма се изразява в обхващане на въздействието не само на явления и процеси, измерими чрез паричния еквивалент, но предимно на събития с непряк финансов ефект, които обаче са определящи за бъдещото развитие и стабилитет на предприятията. „Интегрираната отчетност представя информация за стратегията, управлението, резултатите и перспективите на предприятието по начин, който отразява търговския, социалния и екологичния контекст, в който то работи. Интегрираната отчетност предоставя ясно и кратко, как организацията демонстрира ръководство и как създава стойност сега и в бъдеще.“

Обект на изследване в настоящата разработка представлява приложението на интегрираната отчетност в практиката на предприятията от нефинансовия, банковия и публичния сектор у нас.

Предметът на изследване включва практиките, свързани с оповестяването на информация от интегрираното отчитане в годишните отчети на предприятията от посочените в обекта на изследване икономически сектори.

Основната цел е, на база теоретически проучвания на специализираната литература и изследване на практиката, посветена на въпросите, свързани с интегрираната отчетност в предприятията от различни сектори на икономиката в Р България, да се очертаят проблемите и да се изведат възможни решения за повишаване качеството на отчетната информация в предприятията.

Формулираната цел е свързана с решаването на следните задачи:

1. Анализ на мястото и ролята на интегрираната отчетност като модел за корпоративно отчитане;
2. Изследване мястото и ролята на интегрираната отчетност в информационната система на нефинансовите предприятия;
3. Изследване мястото и ролята на интегрираната отчетност в информационната система на банките;
4. Имплементиране на интегрираната отчетност в информационната система на организациите от публичния сектор в България.

Въз основа на очертаните обект, цел и задачи се формулира следната **научноизследователската теза**, а именно: *интегрираната отчетност в съчетание с финансовата отчетност са предпоставка за извършване на задълбочена оценка не само на миналото състояние на отделното предприятие, но преди всичко на бъдещите му възможности за развитие и рисковете в процеса на осъществяване на дейността му*. Интегрираната отчетност, за разлика от финансовата, позволява да се извърши не само оценка на преките финансови ефекти от случили се сделки и събития, но преди всичко на нефинансови ефекти, породени от обкръжаващата го конкурентна среда, които оказват влияние върху бъдещият цялостен стабилитет на отделното предприятие.

Целта и задачите на настоящата разработка се реализират посредством прилагането на следните изследователски методи: анализ и синтез, индукция и дедукция, емпирични изследвания, моделиране, сравнение и т.н.

Научното изследване е съобразено с нормативните постановки на действащите национално и европейско законодателство към 1 октомври 2020 г.

1. Интегрираната отчетност – модел за корпоративно отчитане

Финансовата отчетност се разглежда като процес по създаване на финансова информация за отчитащото се предприятие, която се предоставя на външните потребители като финансови доклади и финансови отчети за вземане на икономически решения. Във финансовите отчети се акцентира на финансовото състояние и финансовите резултати на предприятието. В съвременните условия все повече се използват системи от финансови и нефинансови показатели. Възниква потребност от икономическа, екологична, социална и друга нефинансова информация. Така се появява интегрираната отчетност, като ново направление на корпоративната отчетност.

В съобщение на Европейската комисия, озаглавено „Акт за единния пазар – Дванадесет лоста за насърчаване на растежа и укрепване на

доверието – „Заедно за нов тип икономически растеж“, от 13 април 2011 г. се определя необходимостта от повишаване на изискванията за прозрачност на социалната информация и информацията за околната среда, която предоставят предприятията във всички сектори. Необходимостта от подобряване на оповестяването на социална информация и информация относно околната среда се подчертава отново в Съобщение на Комисията, озаглавено „Обновена стратегия на ЕС за периода 2011–2014 г. за корпоративната социална отговорност“. Оповестяването на нефинансова информация спомага за измерване, наблюдение и управление на резултатите от дейността на предприятията и тяхното въздействие върху обществото.

Интегрираната отчетност възниква в отговор на множеството критики, отправяни към корпоративните отчети, в частност доколко в тях е оповестена цялата информация, необходима на външните потребители за вземане на ефективни икономически решения. Счита се, че липсва съответствие между информацията, представена във финансовите отчети, и тази, от която се нуждаят инвеститорите и кредиторите, или липсва връзка между предприятията на новата икономика и финансовата отчетност на старата икономика. Необходимо е оповестяване на повече нефинансова информация, повече прогнозна информация и повече информация относно нематериалните активи. Отчетността, която включва финансови и нефинансови показатели за икономически, екологични и социални въпроси първоначално се нарича екологично счетоводство, социално счетоводство, корпоративна социална отчетност и счетоводство на устойчивото развитие.

След създаване на Международния съвет за интегрирана отчетност през 2010 г. се възприема понятието *интегрирана отчетност*. През декември 2013 г. Международният съвет за интегрирана отчетност издава *Международната рамка за интегрирана отчетност*. На 29 март 2018 г. Съветът по международни счетоводни стандарти (СМСС) пък публикува окончателно преработената *Концептуална рамка за финансово отчитане*, която заменя предишната ѝ версия от 2010 г. Новата Рамка включва следните части (Божков, 2018, с. 26-28):

1. Статут и цел на Концептуалната рамка.
2. Основни концепции, разпределени в 8 глави: Цел на финансовото отчитане с общо предназначение; Качествени характеристики на полезната финансова информация; Финансови отчети и отчитащо се предприятие; Елементи на финансовите отчети; Признаване и отписване; Оценяване; Представяне и оповестяване; Концепции за капитал и поддържане на капитала.
3. Приложение А. Дефинирани термини.

Целите на интегрираната отчетност се постигат чрез съставяне на интегриран отчет, който включва финансова и нефинансова информация в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. Той се различава от финансовия отчет, който се основава предимно на финансова информация

за миналото на предприятието в краткосрочен план. За разлика от финансовия отчет в интегрирания се включват и външните ефекти, които не се отчитат по счетоводен път.

Интегрираното отчитане се счита за цялостен подход, който дава възможност на инвеститорите и другите заинтересовани страни правилно да оценят резултатите от дейността, възможностите и рисковете за дадено предприятие. Следователно интегрираната отчетност цели, предприятията да информират по разбираем начин заинтересованите лица, основно доставчиците на финансов капитал, по какъв начин използват наличните ресурси и взаимоотношения за създаване и запазване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план.

Съгласно *Концептуалната рамка за финансово отчитане* целта на финансовата отчетност е предоставяне на финансова информация относно отчитащото се предприятие, която да е полезна за настоящите и потенциалните инвеститори, заемодатели и други кредитори при вземането на решения, свързани с предоставянето на ресурси на предприятието.

Финансовите отчети се определят като специфична форма на финансови доклади, чиято цел е да предоставят информация за икономическите ресурси на отчитащото се предприятие, претенциите срещу предприятието и промените в тези ресурси и претенции, отговарящи на дефинициите за елементи на финансовия отчет (активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи), която да е полезна за потребителите.

Тази информация се предоставя: в отчета за финансовото състояние (за признатите активи, пасиви и собствен капитал); в отчета за финансовите резултати от дейността (за признатите приходи и разходи); и в други отчети (за паричните потоци и собствения капитал) и пояснителни приложения (представяне и оповестяване на друга полезна информация).

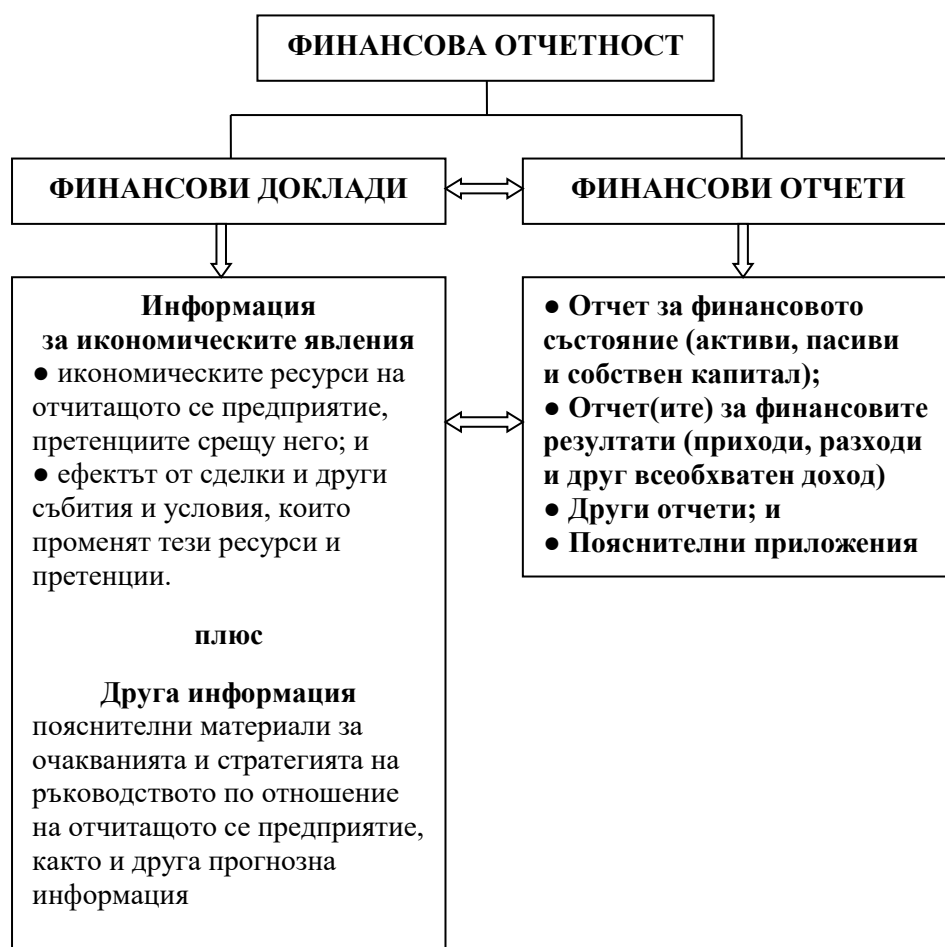
Следователно „финансовите доклади включват финансови отчети и друга информация (вж. фиг. 1). Финансовите доклади могат да се разглеждат като финансова отчетност в широкия смисъл, а финансовите отчети – като финансова отчетност в тесния смисъл на думата“ (Божков, 2018, с. 6).

Правилата, изискванията и отговорностите за изготвяне и представяне на годишните доклади, свързани с финансовото отчитане, са обособени в самостоятелна глава на Закона за счетоводството в сила от 01.01.2016 г., която съдържа шест раздела:

1. Годишен доклад за дейността;
2. Консолидиран доклад за дейността;
3. Нефинансова декларация;
4. Консолидирана нефинансова декларация;
5. Доклад за плащанията към правителства;
6. Консолидиран доклад за плащанията към правителства.

По реда на Закона за счетоводството от 1 януари 2017 г. тесен кръг от предприятия са задължени да публикуват *нефинансова декларация*.

Това се отнася за предприятия, които са от обществен интерес, големи предприятия и такива, които към 31 декември на отчетния период надвишават критерия за среден брой служители през финансовата година от 500 души. Аналогични критерии се прилагат и спрямо групите предприятия по отношение на задължението за представяне на консолидирана нефинансова декларация.



Фигура 1. Финансова информация, предоставяна чрез финансовото отчитане с общо предназначение

Различията между интегрирания и финансовия отчет могат да се систематизират в следната таблица (Вейсел, 2018, с. 4):

Изследването на интегрираната отчетност изисква да се познават нейните основни концепции за капиталите, принципите и елементите. В съответствие с *Международната рамка за интегрирана отчетност* предприятията използват следните *капитали*:

1. Финансов капитал;
2. Производствен капитал;
3. Интелектуален капитал;
4. Човешки капитал;
5. Социален капитал и взаимоотношения;
6. Природен капитал.

Таблица 1

Интегриран отчет и финансов отчет

Критерии	Интегриран отчет	Финансов отчет
Информация	Съдържа финансова и нефинансова информация	Съдържа финансова информация
Ориентация във времето	Ориентиран към миналото и бъдещето	Ориентиран към миналото
Период	Краткосрочен, средносрочен и дългосрочен	Краткосрочен
Потребители	Всички заинтересовани страни	Инвеститори, заемодатели и други кредитори
Рамка	Международна рамка за интегрирана отчетност	Международни стандарти за финансово отчитане и Концептуална рамка за финансово отчитане
Орган, който издава рамката	Международен съвет за интегрирана отчетност	Съвет по Международни счетоводни стандарти

„За да се осигури устойчиво развитие, трябва да се поддържат шестте вида капитал, които представляват едновременно благосъстоянието на човека и стабилността на екосистемите. Същевременно природният капитал може да се поддържа, ако производственият капитал осигурява по-голяма стойност, отколкото е изчерпването на природния капитал“ (Йонкова, 2012, с. 42).

Докато за интегрирания отчет имат значение всички капитали, финансовите отчети включват главно финансов и производствен капитал, които могат да се измерят надеждно.

Според *Международната рамка за интегрирана отчетност* интегрираният отчет се съставя при спазване на следните *принципи*:

1. Стратегически фокус и ориентация към бъдещето;

2. Съгласуваност между информацията;
3. Взаимоотношения със заинтересованите лица;
4. Същественост;
5. Сбитост;
6. Надеждност и пълнота;
7. Последователност и сравнимост.

Водещите принципи на интегрирания отчет и на нефинансовата декларация в общи линии съвпадат (вж. табл. 2):

Таблица 2

Принципи на интегриран отчет и на нефинансова декларация

Принципи на интегрирания отчет	Принципи на нефинансовата декларация
1. Стратегически фокус и ориентация към бъдещето	1. Стратегическа и ориентирана към бъдещето информация
2. Последователност и сравнимост	2. Последователна и сравнима информация
3. Взаимоотношения със заинтересованите лица	3. Ориентирана към заинтересованите лица информация
4. Същественост	4. Оповестяване на съществена информация
5. Сбито представяне	5. Цялостна, но кратка информация
6. Надеждност и пълнота	6. Обективна, балансирана и разбираема информация
7. Съгласуваност между информацията	

Според действащия *Закон за счетоводството*, в сила от 01.01.2016 г., принципите за осъществяване на счетоводството, свързани с признаване и оценяване на елементите на финансовите отчети, са следните:

1. Действащо предприятие;
2. Последователност на представянето и сравнителна информация;
3. Предпазливост;
4. Начисляване (текущо начисляване);
5. Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс;
6. Същественост;
7. Компенсиране;
8. Предимство на съдържанието пред формата;
9. Цена на придобиване.

Видно е, че някои от принципите на интегрираната отчетност са характерни и за финансовата отчетност. При съставянето на финансови отчети също се прилага концепцията за същественост, но информацията, която е съществена за финансовия отчет, може да не е съществена за интегрирания отчет. Интегрираната отчетност се различава от финансовата най-вече по принципа „стратегически фокус и ориентация към бъдещето“, тъй като финансовият отчет включва само историческа финансова информация.

В *Международната рамка за интегрирана отчетност* се посочват следните *елементи* на интегрирания отчет:

- Организационен преглед и външна среда;
- Управление;
- Бизнес модел;
- Риск и възможности;
- Стратегия и разпределяне на ресурсите;
- Изпълнение;
- Перспектива;
- База за изготвяне и представяне.

Интегрираният отчет не е извлечение от годишен финансов отчет, нито комбинация от него и доклада за дейността. Той синтезира и се позовава на всички самостоятелни отчети, когато това е уместно. Интегрираният отчет може да бъде представен заедно или отделно от комплекта годишни финансови отчети и годишни доклади. Той може да има и по-кратка периодичност в съответствие със счетоводната политиката на предприятието.

Основните елементи на интегрирания отчет се припокриват с тези на нефинансовата декларация (вж. табл. 3):

Таблица 3

Елементи на интегриран отчет и на нефинансова декларация

Елементи на интегрирания отчет	Елементи на нефинансовата декларация
- Организационен преглед и външна среда - Бизнес модел - Стратегия и разпределяне на ресурсите - Перспектива	Бизнес модел
Управление	Политики и надлежна проверка
Риск и възможности	Основни рискове и тяхното управление
Изпълнение	Резултат
	Ключови показатели за ефективност

Тези елементи съответстват на компонентите на финансовия отчет, но се представят под друга форма. Съгласно МСС 1 *Представяне на финансови отчети* пълният комплект финансови отчети включва следните компоненти:

- Отчет за финансовото състояние;
- Отчет за финансовите резултати от дейността;
- Отчет за паричните потоци;
- Отчет за промените в собствения капитал;
- Пояснителни приложения.

В *Концептуалната рамка за финансово отчитане* се посочват следните елементи на финансовите отчети: активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи.

Интегрираният отчет не е алтернатива на финансовия отчет. Той е повече от съвкупност от отчети и включва връзката между капиталите и създаването на стойност във времето. Интегрираният отчет може да се представи като самостоятелен отчет или като разграничима част от друг отчет, например да се включи в началото на отчета, който включва и финансовите отчети на предприятието. Финансовият отчет е основата на интегрирания отчет, който обаче предоставя и допълнителна информация.

2. Изследване влиянието на интегрираната отчетност върху резултатите от дейността на нефинансовите предприятия

Заедно с представянето на финансовите отчети започва да се развива интегрираното нефинансово отчитане. Необходимо е да се представи информация за различни нефинансови показатели, които имат важно значение за устойчивото развитие на предприятието. Правителството, акционерите, инвеститорите, обществените и неправителствени организации, работещите в предприятието и за други заинтересовани страни е наложително да получат надеждна и изчерпателна нефинансова информация за:

- етичното управление на предприятието;
- взаимоотношенията с персонала и партньорски организации, клиенти и доставчици, съдружници;
- политиката, свързана с опазване и възстановяване на природната среда;
- различните видове риск и за несигурността както и за начина, по който предприятието ги управлява.

Затова се повишават ролята и значението на нефинансовата информация и нефинансовите показатели, като важни инструменти за измерване и управление на дейността и за бъдещето развитие на предприятието.

Потребителите правят оценка на взетите решения от мениджърския екип за стабилния растеж и еволюция на предприятието.

Като важен резултат от интегрираното отчитане е съставянето на Интегриран годишен финансов отчет. Необходимо е да се направят допълнителни, доброволни оповестявания и разкриване на значителен обем на нефинансова информация. Това се постига чрез съставянето на различни видове икономически, социални и екологични доклади и нефинансовата декларация. Те са резултат от интегрираното отчитане и имат първостепенно значение за ефективността на дейността на нефинансовите предприятия. Съществуват трудности и проблеми, свързани с доброволното оповестяване и разкриване на нефинансова информация за: здравословните и безопасни условия на труд, екологичните разходи, мероприятията за опазване и възпроизводство на околната среда, получените квоти за емисия за вредни газове, рекултивацията на нарушени земи и терени. В тази връзка липсват счетоводни стандарти, в които са разписани правила за оценката, счетоводното отчитане и оповестяването на информация.

Доброволните оповестявания и разкриването на нефинансовата информация включват оповестяване на информация извън регламентите на приложимите стандарти.

Доброволните оповестявания и разкриване на нефинансова информация могат да са:

- част от финансовия отчет на предприятието;
- самостоятелни доклади, справки, отчети.

На този етап предприятията сами решават какви доброволни оповестявания да направят и каква нефинансова информация да разкрият.

Първо. Всяко предприятие извършва разходи, за да съхрани здравето и работоспособността на работещите и да повиши качеството на трудовия процес. Основно задължение на работодателя е да създаде условия на труд, за да се гарантират здравето и животът на работещите в предприятието. Разходите, свързани с осигуряването на здравословни и безопасни условия на труд на работещите в предприятието, са изцяло за сметка на работодателя и се отчитат като разходи за дейността. Тези разходи се признават за данъчни цели, като не се преобразува счетоводният финансов резултат в посока на увеличение.

Във връзка с разходите за здравословни и безопасни условия на труд в предприятието се правят доброволни оповестявания, като се разкрива нефинансова информация за:

А) лични предпазни средства и специални работни и униформени облекла; безплатна предпазна храна, противоотрови и други средства, които неутрализират вредното влияние и въздействие на работната среда; медицинско обслужване; застраховане за риска „Трудова злополука“; обучение на персонала; транспортно обслужване;

Б) ДМА за намаляване и премахване на вредното влияние на работната среда с цел опазване на здравето на работещите: закупени нови

машини и съоръжения, работното оборудване, инструменти; реконструкция и модернизация на производствени сгради и помещения, цехове с цел намаляване шума на работното място и подобряване на микроклимата в предприятието.

В резултат на оповестяването на информацията се прави преценка за опазване здравето на работещите и подобряване на хигиената на труда в предприятието, за да бъдат ограничени неблагоприятните последици от въздействието на работната среда, спазването на човешките права и формираната корпоративна политика, свързана със спазване на етичните норми и правила.

Социалните разходи включват различни социални придобивки, които работещите получават извън тяхното възнаграждение, но трябва да са достъпни за всички работещи в предприятието.

В предприятията съществуват възможности за разкриване на нефинансова информация и доброволно оповестяване във връзка със социалните разходи за:

А) направените вноски (премии) за допълнително доброволно осигуряване, за доброволно здравно осигуряване и за застраховки „Живот“; ваучери за храна;

Б) социални придобивки като например: организирано хранене в собствен стол или друго заведение; търговско и битово обслужване; транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно и ползване на обществен транспорт; издръжка бази за дълготраен и краткотраен отдих, подпомагане и награди на персонала.

В резултат на допълнителните оповестявания и разкриване на нефинансова информация потребителите са запознати със следните данни:

- социалната политика, защитата на правата на работещите в предприятието, насърчаване на кариерното им развитие;
- осигуряване на информация за подобряването на трудовата дейност и осъществяване на последващ контрол;
- мотивиране на персонала за постигане на добри финансови резултати чрез въвеждане на допълнителни парични и натурални стимули.

Второ. Дейностите, свързани с търсенето и проучването на минерални ресурси, са твърде трудоемки поради необходимостта от извършване на значителни разходи от предприятията. Проучването и оценката на минерални ресурси е свързано с търсенето на минерали, нефт, въглища и други полезни изкопаеми. Важна роля в отчетния процес заема МСФО 6 Проучване и оценка на минерални ресурси, в сила от 1 януари 2006 година. Стандартът не се прилага във връзка с разходите, извършени от предприятията, преди да получат права за проучване, както и за такива, направени след завършване на добива на ресурсите. Съществен пропуск в МСФО 6 е липсата на регламентация относно условията за оповестяване на активите в баланса и извършените разходи, свързани с проучването.

Препоръчва се да направят доброволни оповестявания и разкриване на нефинансова информация за: разходите за придобиване на права за добив на полезни изкопаеми; разходи за проучвателни сондажи и маркшайдерски замери и брой проучвателни сондажи; разходи за изкопни работи и взети проби за анализ; заплатени такси за извършени проучвания и броеве получени разрешения; въведени в експлоатация дълготрайни материални и нематериални активи в резултат на проучването; методиката за направени тестове за обезценки на активите, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси.

Трето. Квотите за емисии парникови газове дават право на предприятията за производството на единица обем (един тон) парникови газове. Когато едно предприятие въвежда модерни технологии, чрез които се отделя по-малко CO₂ при производството, то може да продаде на борсата количеството разрешителни за емисии, които не е използвало. Квотите се използват еднократно. При първоначалното признаване на квотите се заприхождават по цена на придобиване.

Препоръчва се доброволно оповестяване и разкриване на нефинансова информация за безвъзмездно получените квоти и търговията с квоти (закупени, продадени и налични квоти). Квотите се предават за всеки емитиран през изминалата година тон CO₂ или еквивалентно количество други парникови газове. Количеството на получените квоти се формира на база капацитета на производството и използвани горива, суровини и материали, източници на емисии на парникови газове.

Оповестяването на информация за квотите за емисии парникови газове се извършва, като се спазват изискванията на българското законодателството и изпълнението на задълженията по Протокола от Киото. Доброволните оповестявания са важен индикатор за устойчивост в развитието на предприятието.

Четвърто. Рекултивацията включва определен комплекс от инженерни, технически, мелиоративни, селскостопански, лесовъдни, ландшафтноустройствени и други дейности. Те имат за цел да възстановяват почвеното плодородие на земята. На рекултивация подлежат всички нарушени земи, терени, участъци, както и рудници, мини, сгуроотвали, сметища, депа за отпадъци. Рекултивираната земя се включва в групата на ДМА. Затова е необходимо да се направят доброволни оповестявания, свързани с: декари рекултивирани земи и етапа, на който се намират в резултат на осъществена: техническа рекултивация; биологична рекултивация; биорекултивация; извършени разходи за рекултивация.

Тази информация е полезна за потребителите, за да направят преценка за усъвършенстваните производствени технологии, извършените превенции с цел възстановяване на околната среда.

Пето. Екологичните разходи се извършват с цел възстановяване и опазване на околната среда. Понастоящем няма специален счетоводен стандарт, в който да са посочени правилата за отчитането им. Всичко това

свидетелства за наличието на проблеми, свързани със създаване на система за отчитането им и в крайна сметка за оповестяването им в Годишния финансов отчет. Затова предприятието съставя екологичен счетоводен отчет, с който да представи обективна информация.

Препоръчва се допълнително оповестяване и разкриване на нефинансова информация в различни направления, свързана с екологична дейност за: групиране на разходите по видове природоопазващи мероприятия; създадената система за провизиране на разходите за природозащитна дейност; разработената екологична счетоводна политика; екологичните инвестиции и тяхната възвръщаемост; начислени глоби и санкции за нарушаване на екологичното законодателство; въведените пречиствателни съоръжения за опазване на околната среда; съоръжения, инсталации и оборудване с променено предназначение.

Оповестяване на информация за екологичните разходи и конкретизацията им по видове и места на възникването е от съществено значение при осъществяването на постоянен мониторинг във връзка с опазването и възпроизводството на околната среда.

Шесто. Друг важен резултат от интегрираното отчитане е съставянето на нефинансова декларация. Съгласно чл. 48. от Закона за счетоводството „Нефинансовата декларация съдържа описание на политиките на предприятията по отношение на дейностите им, осъществявани в областта на екологията, социалните въпроси и тези, свързани със служителите, правата на човека, борбата против корупцията“ (Закон за счетоводството, 2020). Следователно нефинансовата декларация обхваща задълбочен преглед на съществени аспекти, свързани с дейността и политиката на предприятието. Нефинансовата декларация може да е самостоятелна част от доклада за дейността или като отделен документ. Тя се публикува на електронната страница на предприятието до 30 юни на годината, следваща отчетния период. Одиторът или одиторското дружество, които извършват задължителен одит на предприятието, е наложително да направят проверка за представянето на консолидираната нефинансова декларация.

При условие че предприятието не изпълнява политиката, посочена в нефинансовата декларация по отношение на определени въпроси, предмет на нефинансовата декларацията, то е наложително, в нея да се включи ясно и точно обяснение за аргументите и причините, довели до неизпълняване на приетите политики.

Нефинансовата декларация се съставя от определени предприятия:

А) предприятия майки в голяма група, които съставят консолидирана декларация;

Б) предприятия от обществен интерес.

Тук трябва да се изпълни критерият за надхвърляне на консолидирана основа за среден брой на служителите – 500 души през финансовата година.

Важна особеност е, че дъщерните предприятия не съставят нефинансова декларация, когато информацията е включена в консолидираната нефинансова декларация.

Нефинансовата декларация са задължени да публикуват малък брой предприятия поради упоменатите критерии в българското законодателство. Затова могат да се направят следните предложения:

- нефинансовата декларация трябва да бъде самостоятелен документ;
- да се съставя и публикува отделно от годишния доклад за дейността;
- информацията в нефинансовата декларация не трябва да дублира информацията в годишния доклад за дейността. В нея да се включва информация за съществени въпроси, които се изискват от законодателството. Описанието следва да бъде кратко, ясно и разбираемо без излишни подробности.

Да се разшири обхватът на предприятията, които съставят и публикуват нефинансова декларация.

- малките, средните и големите групи предприятия;
- предприятията от добивната промишленост, енергетиката, химическата промишленост, металообработващата промишленост, както и дърводобивната промишленост също трябва да съставят тази декларация независимо от това, към коя група предприятия принадлежат;
- да се коригира критерият за надхвърляне на консолидирана основа за среден брой на служителите – 500 души през финансовата година, като се намали на 300 човека.

Чрез нефинансовата декларация съществува прозрачност, като се разкрива важна информация, свързана с политиките, които предприятията прилагат по отношение опазването на околната среда, социалната отговорност и отношението към работещите в предприятието, зачитането на техните права, борбата с корупцията.

В съвременните условия доброволното оповестяване и разкриване на нефинансова информация има значение за вземането на важни управленски решения, свързани с просперитета на предприятието.

3. Изследване влиянието на интегрираната отчетност върху резултатите от дейността на банките

3.1. Интегрираната отчетност – компонент на информационната система на институциите от банковия сектор

Практическата реализация на счетоводството в банките се осъществява посредством няколко счетоводни способа: документиране, инвентаризиране, оценяване, калкулиране, счетоводни сметки, двойно запис-

ване, балансово обобщаване и сводка на отчетните данни. Тези способности намират различно приложение в банковите отчетно-обособени звена. Различната степен на приложение се обуславя от специфичния характер на осъществяваната банкова дейност. Основни счетоводни способности, които намират най-широко приложение в ежедневната банкова дейност, са: документирането, оценяването, счетоводните сметки, двойното записване, балансовото обобщаване и сводката на отчетни данни. Сравнително по-малко приложение в банковата счетоводна практика намират останалите два счетоводни способа: инвентаризирането и калкулацията.

Счетоводната отчетност в банките е основна система за създаването на отчетен информационен продукт както в отделното банково отчетно-обособено звено, така и за цялата банка на ниво централа. Периодичното сводирание на произведената от банковите клонове отчетна информация е важна счетоводна процедура при касовото изпълнение на държавния бюджет.

Характерът на осъществяваните банкови сделки е основната причина за проявление на следните специфични черти на банковото счетоводство: актуалност, характеризира факти и явления, които надхвърлят пространствените граници на банките, голям обем на водените аналитични сметки, интензивни информационни потоци между отделните отчетно-обособени банкови звена, голям обем на валутните отчетни обекти и висока степен на стандартизация в банковото счетоводство (Меразчиев, Съвременни теоретико-методологични проблеми на счетоводството в банките на Република България [Дисертационен труд], 2007).

„През последните години много специалисти отбелязват, че липсва връзка между информацията, представена във финансовите отчети, и тази, от която се нуждаят инвеститорите и кредиторите. Някои характеризират това като „липса на връзка между компаниите на новата икономика и финансовата отчетност на старата икономика“ (Филипова и др., 2017). Воденето на финансова отчетност, в симбиоза с новите методи на интегрираната отчетност, би довело до най-оптимално управление на капиталите на предприятията както от реалния сектор, така и от тези в банковия.

С развитието на съвременната корпоративна отчетност все по-голяма става необходимостта от по-пълно задоволяване информационните нужди на заинтересованите страни. Тук финансовите отчети, осигуряващи нужната информация, биват допълнени и от нефинансови такива в лицето на интегрираните отчети. Али Вейсел характеризира интегрирания отчет като такъв, „...който включва сбита комуникация (финансова и нефинансова информация) за това как стратегията на организацията, управлението, представянето и перспективите, в контекста на външната среда, водят до създаване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен период. Той се различава от финансовия отчет, който се основава предимно на финансова информация за миналото на предприятието и има краткосрочен фокус“ (Вейсел, 01/2018).

Докато финансовите отчети съдържат само финансова информация за състоянието и резултатите на дадено предприятие, интегрираните отчети включват предимно нефинансова информация. Акцентът при тях се поставя върху информация, свързана с екологията, правата на човека, борбата против корупцията и други важни въпроси. Двете форми на отчетност си приличат по това, че се основават на определени правила и принципи. Характерни принципи за интегрирана отчетност са: стратегически фокус и ориентация към бъдещето; съгласуваност между информацията; взаимоотношения със заинтересованите лица; същественост; сбитост; надеждност и пълнота; последователност и сравнимост, като част от тях са приложими и за финансовите отчети.

Двете системи отчети обаче не са взаимнозаменяеми. Те по-скоро се допълват и не би следвало да се разглеждат самостоятелно като абсолютно достатъчни една от друга за пълно информационно обезпечаване на потребителите на информация. Интегрираните отчети целят установяване на връзката и отношението между създаване на стойност на предприятието чрез капиталите, които то притежава. Според Международната рамка за интегрирана отчетност капиталите, чрез които предприятията създават стойност, са: финансов капитал; производствен капитал; интелектуален капитал; човешки капитал; социален капитал и взаимоотношения; природен капитал.

На база осъществения анализ на двете системи (счетоводната и интеграционната) и техните характеристики могат да се направят следните изводи:

Първо. Счетоводната система създава информация за случващи се сделки и събития, като в банките счетоводното отразяване на някои операции – по касовото изпълнение на бюджета (плащане на данъци от съответните физически или юридически лица) се извършва в момента на тяхното възникване.

Второ. Интегрираното отчитане допълва общата информационна система на банките, позволяващо на потребителите на информация да направят надеждна оценка освен на настоящото и на бъдещото развитие на кредитната институция.

3.2. Изследване на практиката на търговските банки в България, свързана с оповестяване на информация от интегрираната отчетност

Обект на изследване в настоящата част от научната разработка представляват практиките, свързани с оповестяване на информация от интегрираното отчитане в банките от първа група, съгласно Разпределение на банките по групи БНБ към 31 май 2020 г., в която се включват следните кредитни институции: ТБ „Банка ДСК“ АД, ТБ „УниКредит Булбанк“ АД, ТБ „Обединена българска банка“ АД, ТБ „Юробанк България“ („По-

324

щенска банка“) АД, ТБ „Първа инвестиционна банка“ АД. (Българска народна банка, 2020).

Практиката на изследваните търговски банки показва, че се прилагат възможностите, дефинирани в приложимото законодателство по отношение на формата на нефинансовата декларация, а именно: „част/раздел от доклада за дейността или самостоятелен документ“ (Лютакова, 2016).

Предоставената алтернативност е предпоставка, при оповестяването на нефинансова информация да са налице несъответствия по отношение еднаквостта на съдържанието на оповестяваната информация.

В ТБ „Банка ДСК“ АД, като представител на банките от първа група, оповестената към консолидирания финансов отчет нефинансова декларация има следната структура (вж. Таблица 4).

Таблица 4
Структура на нефинансовата декларация на ТБ „Банка ДСК“ АД

Насоки на оповестяване	Оповестявана информация	2017	2018	2019
Цел	Създаване и поддържане на високи банкови стандарти, добри управленски практики и етични бизнес норми в съответствие с националното и международното законодателство.	x	x	x
Стратегия	Създаването на стабилна банкова институция, която предлага конкурентни продукти и услуги.	x	x	x
Организационна структура, инфраструктура и продукти	Гъвкава структура и продукти, ориентирани към всички клиентски сегменти.	x	x	x
Следвани политики по отношение на основните и спомагателни дейности на предприятието и други	Като клиентски ориентирана и социално отговорна институция банката прилага политики, при които се стреми да постига високо качество на обслужване и ефективност.	x	x	x

ТБ „Юробанк България“ („Пощенска банка“) АД също следва практиката, нефинансовата декларация да се оповестява към консоли-

дирания отчет. Нейната структура е представена в следната таблица: (вж. Таблица 5).

Таблица 5
Структура на нефинансовата декларация на ТБ „Юробанк България“ АД

Насоки на оповестяване	Оповестявана информация	2017	2018	2019
Бизнес модел	Информация относно целите, бизнес модела, структурата и продуктите на банката.	x	x	x
Екологична политика	Придържане към политика на екологична отговорност с цел налагането на природосъобразни бизнес практики и постигането на устойчив икономически растеж.	x	x	x
Социални въпроси, свързани със служителите	Отношение на равнопоставеност към всички служители.	x	x	x
Борба против корупцията	Като клиентски ориентирана и социално отговорна институция, банката прилага политики, при които се стреми да постига високо качество на обслужване и ефективност.	x	x	x
Българска мрежа на глобалния договор на ООН	Зачитане правата на човека.	x	x	x

По-различна е практиката при изготвянето на нефинансовата декларация от страна на „Първа инвестиционна банка“ АД. Следвайки добрите практики в годишния доклад за дейността си, банката представя нефинансова информация, свързана с реализирането на различни проекти в областта на образованието, културата и спорта и др., като част от програмата за корпоративна социална отговорност на същата. Информацията е представена в следната таблица: (вж. Таблица 6).

Таблица 6

*Структура на нефинансовата декларация на ТБ
„Първа инвестиционна банка“ АД*

Насоки на оповестяване	Оповестявана информация	2017	2018	2019
Образование	Провеждане на редица състезания с цел стимулиране развитието на българското образование.	x	x	x
Доброволчески инициативи	Редица кампании с цел подобряване здравния статус на обществото.			
Култура	Провеждане на различни инициативи, свързани с развитие на българската култура.	x	x	x
Спорт	Инициативи с цел развитие на българския спорт и подкрепата на млади таланти в областта на спорта.	x	x	x

Нефинансовата декларация, изготвена от ТБ „Обединена българска банка“ АД, е със следното съдържание: (вж. Таблица 7).

Таблица 7

*Структура на нефинансовата декларация на ТБ „Обединена българска
банка“ АД*

Насоки на оповестяване	Оповестявана информация	2017	2018	2019
Сфера на дейност	Инвестиционно и частно банкиране, секторите търговия на дребно, малък и среден бизнес и големи корпоративни клиенти, освен това наши ключови пазари са междубанковият пазар, асет мениджмънт, застрахователните услуги и факторинг.	x	x	x
Среда на работа	Условия на засилена конкуренция и технологичните промени в съчетание с регулирането на кибер и ИТ рисковете.	x	x	x
Служители, капитал, мрежа и взаимоотношения	Създаване на стимулираща работна среда, където на служителите е дадена възможността да развиват своите качества и умения.	x		x
Клиенти	Поведение на професионална почтеност, подходящо съветване на клиентите, засилване на доверието от страна на банката към нейните клиенти.	x	x	x
Отговорност за околната среда	Ограничаване на отрицателното въздействие върху околната среда.	x	x	

ТБ „Уникредит Булбанк“ АД изпълнява предписанията на чл. 49, ал. 1 от Закона за счетоводството (Закон за счетоводството, 2015), като публикува информация в раздела „Корпоративна социална отговорност и устойчиво развитие“ на своя годишен отчет (вж. Таблица 8).

Таблица 8

Структура на нефинансовата декларация на ТБ „УниКредит Булбанк“ АД

Насоки на оповестяване	Оповестявана информация	2017	2018	2019
Образование и иновации	Насърчаване от страна на банката на редица образователни инициативи с цел подобряване благосъстоянието на обществото.	x	x	x
Култура и изкуство	Подпомагане осъществяването на различни културни мероприятия с цел културен международен обмен.	x	x	x
Бизнес и социално предприемачество	Инициране на различни инициативи, които събират бизнес, политика и предприемачество, с цел насърчаване на спортни инициативи, социално предприемачество и др.	x	x	x
Доброволчески инициативи	Организиране на доброволчески инициативи с цел предоставяне на събраните от тези събития средства за различни благотворителни цели.	x	x	x
Банкиране със социално въздействие	Идентифициране, финансиране и насърчаване на хора и предприятия, които могат да окажат положително социално въздействие.			x

В това отношение в специализираната литература интегрираното отчитане се възприема като функция на политиката за корпоративна социална отговорност на съответното предприятие (Филипова и др., 2017).

През трите години от началото на въвеждането на практиката по оповестяване на нефинансова информация се откроява тенденция към постоянно разширяване на аспектите на оповестяваната нефинансова информация. Това увеличение се проявява освен в структурен, също така и в количествен аспект (вж. Таблица 9).

Таблица 9

*Изменения в обема на оповестяваната нефинансова информация
в отчетите на банките от Първа група
(според класификацията на БНБ)*

Търговски банки	Относителен дял на нефинансовата информация спрямо финансовия отчет		
	2017	2018	2019
ТБ „ДСК“ АД	3 стр.	4 стр.	7 стр.
ТБ „Първа инвестиционна банка“ АД	2 стр. ²	2 стр.	2 стр.
ТБ „Обединена българска банка“ АД	14 стр.	17 стр.	18 стр.
ТБ „Юробанк България“ АД	5 стр.	7 стр.	8 стр.
ТБ „УниКредит Булбанк“ АД	2 стр. ³	2 стр.	2 стр.

От представените практики на всяка от изследваните кредитни институции, свързани с оповестяването на нефинансова информация (от интегрираната отчетност), може да се открият следните проблеми:

Първо. Затруднения при изразяване на мнение от страна на одитиращите институции. Въпреки че одиторите не изразяват мнение относно правилността на оповестяванията, те са длъжни да проверят за наличието на съществени несъответствия с информацията от компонентите на финансовите отчети (Лютакова, 2016).

Второ. Затруднения на отделните ползватели на тази информация да направят разумна преценка за способността на съответната организация да създава добавена стойност в процеса на осъществяване на дейността си.

Трето. Липсата на ясна връзка между нефинансовата информация (информацията от нефинансовата декларация) и нейния ефект върху отделни аспекти от финансовото състояние на съответното банково предприятие. Ползността на нефинансовата информация ще се повиши и ще има реална полза за ползвателите ѝ само когато се отчете ефектът върху финансовото състояние на предприятието.

Споделя се мнението, че информацията в нефинансовата декларация следва да е интегрирана с финансовата и другата информация, публикувана в отчетите на предприятията (Филипова и др., 2017).

На база представените съждения може да се направят и следните изводи:

Първо. Необходимо е приложимото счетоводно законодателство у нас да регламентира по-ясно съдържанието на оповестяваната информация от интегрираната отчетност, така че тя да се доближава в максимална

² В отчета за 2017 г. на банката са публикувани насоки относно развитието на човешкия капитал и социалната отговорност на банките.

³ В отчетите на банката за изследвания период (2017-2019) са публикувани насоки, които са присъщи за нефинансова декларация.

степен до установените норми в Международната рамка за интегрирано отчитане и приложимите регламенти и директиви на територията на ЕС.

Второ. Интегрираната и финансовата отчетност не бива да се разглеждат като изолирани една от друга системи. Нефинансовата информация е допълнение към цялостния финансов отчет, което способства на потребителите на информация от него да направят цялостна и разумна оценка както на текущото финансово състояние, така и на способността му да произвежда добавена стойност в бъдеще.

4. Имплементиране на интегрираната отчетност в информационната система на организациите от публичния сектор в България

Към настоящия момент интегрираната отчетност е напълно непозната като понятие за отчетността в бюджетните организации у нас. Въпреки това организациите от публичния сектор са длъжни да включат в своите финансови отчети (в това число междинни и годишни) допълнителна пояснителна информация относно представените данни. В преобладаващата си част тези данни представляват финансова информация, която чрез допълнителните пояснения и начина на представянето ѝ е изключително полезна за заинтересованите лица.

В следващите редове от настоящия параграф е представен кратък анализ по отношение на имплементирането на интегрираната отчетност в информационната система на организациите от публичния сектор у нас.

По смисъла на постановките на чл. 20 от Закона за публичните финанси (ЗПФ) „Публичните финанси се управляват при спазване на следните принципи:

1. Всеобхватност – управлението на публичните финанси се осъществява чрез бюджети и сметки на бюджетните организации, включени в консолидираната фискална програма, и наблюдение на останалите лица от сектор „Държавно управление“;
2. Отчетност и отговорност - публичните финанси се управляват по начин, който гарантира отчетността и отговорността на разпоредителите с бюджети;
3. Адекватност – съответствие на фискалната политика с макроикономическите и социално-икономическите цели;
4. Икономичност – придобиването с най-малки разходи на необходимите ресурси за осъществяване дейността на бюджетните организации при спазване на изискванията за качество на ресурсите;
5. Ефикасност – постигането на максимални резултати от използваните ресурси при осъществяване дейността на бюджетните организации;

6. Ефективност – степента на постигане целите на бюджетните организации при съпоставяне на действителните и очакваните резултати от тяхната дейност;
7. Прозрачност – създаване на възможност за информираност на обществото чрез осигуряване на публичен достъп до информация за макроикономическите и бюджетните прогнози, до данни относно текущото изпълнение на консолидираната фискална програма, както и за използваните методологии/допускания, залегнали при тяхното изготвяне;
8. Устойчивост – поддържане на текущи нива на приходите и разходите без риск за платежоспособността на държавата или за способността за покриване на задължения в дългосрочен план;
9. Законосъобразност – спазване на приложимото законодателство, на вътрешните актове и на договорите.“ (Закон за публичните финанси, 2013).

Посочените принципи представят модела, който трябва да следват както ръководителите на съответните стопански субекти – разпоредители с бюджет, лицата от финансово-счетоводния състав на същите организации, така и контролните органи. Освен тях потребителите на финансовите отчети също трябва да се ръководят от същите принципи при анализ и употреба на информация от отчетите на съответната организация. Прави впечатление, че част от регламентирания в ЗПФ принципи припокриват залегналите в Международната рамка за интегрирана отчетност принципи, което предполага, че между счетоводната отчетност в публичния сектор у нас и интегрираната отчетност съществува връзка.

По отношение на последното твърдение всяка бюджетна организация е длъжна да представя от началото на отчетния период – 1 януари на съответната година, ежемесечно Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства. В този отчет се посочва финансова информация, която е ориентирана както към отчетния месец, така също и към бъдещ период по отношение на представяните данни от утвърдения бюджет. Отчетът за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства може да се представи като модифициран отчет за паричните потоци, адаптиран за нуждите на бюджетната организация и детайлизиран по показатели за приходите и бюджетната субсидия (входящ паричен поток) и разходите (изходящ паричен поток). Към всеки един показател се представя информация с натрупване както за отчетния период, така и прогнозираните данни до края на бюджетната година.

Освен ежемесечно бюджетните организации са длъжни да представят отчетна информация с натрупване и на всяко тримесечие, т.е. към 31 март, 30 юни и 30 септември на съответната година. В тази отчетна информация освен изложения по-горе Отчет за касовото изпълнение на бюджета, средствата за Европейския съюз и чуждите средства, предприя-

тията от публичния сектор оповестяват и информация за изменението на тяхното имуществено и финансово състояние чрез счетоводен баланс, резултат от ефективността на дейността им – чрез отчет за приходите и разходите, оборотна ведомост за периода, както и допълнителна (пояснителна) информация, частично припокриваща годишния финансов отчет. Съгласно т. 13. от Указание на Министерството на финансите (МФ) ДДС № 07/01.10.2020 г. първостепенните разпоредители с бюджет, с изключение на общините, следва да представят следната допълнителна информация по отделни параграфи (§) на утвърдената за съответната година Единната бюджетна класификация (ЕБК), а именно:

- „разшифровки на приходните § 24-04 „Нетни приходи от продажба на услуги, стоки и продукция“ и § 36-19 „Други неданъчни приходи“ от ЕБК;
- разшифровки на разходните § 10-98 „Други разходи, неклассифицирани в другите параграфи и по дейности, § 51-00 „Основен ремонт на дълготрайни материални активи“, § 52-00 „Придобиване на дълготрайни материални активи“ и § 53-00 „Придобиване на нематериални дълготрайни активи“ по обекти за строителство и основен ремонт и за придобиване на дълготрайни активи;
- разшифровка на салдото по § 88-00 „Събрани средства и извършени плащания за сметка на други бюджети, сметки и фондове нето (+/-)“ от ЕБК;
- общо за системата – информация за числеността и средствата за възнаграждения на нещатния персонал, нает по трудови правоотношения в изпълнение на програми за временна заетост, за броя и средствата за възнаграждения на лицата по извънтрудови правоотношения, както и броя на изплатените обезщетения на различни основания, отчетени по § 02-00 „Други възнаграждения и плащания за персонала“ от ЕБК;
- НОИ изготвя и разшифровка на разходни § 41-00 „Пенсии“ и § 42-00 „Текущи трансфери, обезщетения и помощи за домакинства“ от ЕБК по позициите, по които е приет Законът за бюджета на държавното обществено осигуряване за 2020 г.;
- МТСП изготвя и разшифровка на § 42-00 „Текущи трансфери, обезщетения и помощи за домакинствата“ от ЕБК по позициите, определени със „Справка за размера на текущите трансфери, обезщетения и помощи за домакинствата за 2020 г.“;
- „Справка за поетите ангажименти по бюджета и сметките за средствата от ЕС“ и „Справка за новите задължения за разходи по бюджета и сметките за средствата от ЕС“;
- „Справка за определени плащания към бюджетни организации, отчитани по разходни и приходни параграфи по ЕБК“;

- за целите на изпълнение на чл. 54 от Закона за държавния бюджет на Република България (ЗДБРБ) за 2020 г. разпоредителите с бюджет по чл. 13, ал. 3 от ЗПФ изготвят:
- „Справка за задълженията към доставчици“. БАН и ДВУ изготвят и предоставят информацията за задълженията към доставчици чрез МОН и МО;
- „Справка за усвоените средства от резерва за непредвидени и/или неотложни разходи“ (Указание на МФ ДДС № 07/01.10.2020 г., 2020, т. 12.).

Посочената по-горе допълнителна (пояснителна) информация съдържа и нефинансови данни по отношение на: контрагента на прихода/разхода, обекта на стопанската операция, стойността на стопанската операция, целевата група потребители от обществеността, за която е предназначен обектът на стопанската операция (ако е приложимо) и др. Тази информация е необходима за текуща проверка на методологията на отчетността, извършвана от МФ, както и за последващ контрол от страна на Сметна палата, Агенция за държавна финансова инспекция, Национална агенция за приходите, Изпълнителна агенция „Одит на средствата от Европейския съюз“, Управляващите органи по оперативните програми към Европейските структурни инвестиционни фондове и др. институции.

Общините като специфичен вид бюджетна организация също представят допълнителна (пояснителна) информация към отчетните форми за всяко тримесечие с някои изключения от изброените по-горе изисквания за останалите видове бюджетни организации. Според постановките на т. 25 от Указание на МФ ДДС № 07/01.10.2020 г. органите на местното самоуправление трябва да представят:

- „Справка за поетите ангажименти по общинския бюджет и сметки за средства от ЕС“ и „Справка за новите задължения за разходи по общинския бюджет и сметки за средства от ЕС“;
- „Справка за определени плащания към бюджетни организации, отчитани по разходни и приходни параграфи по ЕБК“;
- „Справка за усвоените по § 10-30 „Текущ ремонт“ разходи, финансирани със средства от трансфери от централния бюджет за извършване на текущи ремонти на общински пътища, на улична мрежа и на други инфраструктурни обекти“ ;
- Справка за определени показатели в делегираната от държавата дейност 469 „Други дейности по здравеопазването“ (Указание на МФ ДДС № 07/01.10.2020 г., 2020, т. 25.).

Информацията, която се представя в изброените справки, притежава сходен характер на тази в допълнителните (пояснителните) данни към финансовите отчети на останалите бюджетни организации и е необходима за същите потребители и контролни органи.

По смисъла на постановките на т. 13. от горесцитираното Указание на МФ, тримесечните отчети на бюджетните организации „следва да са придружени с обяснителна записка, която съдържа анализ на изпълнението на приходите, разходите, извършените промени по бюджета и причините за тях с акцент върху вътрешните и външните фактори, оказали влияние върху размера на събраните приходи и върху резултатите, постигнати с извършените разходи...“ (Указание на МФ ДДС № 07/01.10.2020 г., 2020, т. 13.), което предполага наличие на съвкупност от нефинансова информация, необходима за целите на анализа. Последното от своя страна е предпоставка да се твърди, че в отчетността на организациите от публичния сектор се съдържат данни и показатели, които частично съответстват на постановките, регламентирани в Международната рамка за интегрирана отчетност.

Годишният финансов отчет на бюджетните организации съдържа освен информацията, която се представя в тримесечните финансови отчети и пояснителни бележки, които представят по-детайлен анализ по отношение на дейността за отчетния период, който също съдържа голяма част нефинансова информация, необходима за потребителите на тези отчети. В случая може да се твърди, че годишният финансов отчет на бюджетните организации у нас в голяма част представлява и интегриран отчет.

Като се има предвид, че интегрираната отчетност е насочена освен към минали, така и към бъдещи периоди, в началото на отчетната година предприятията от публичния сектор изготвят и утвърждават бюджет, който представлява финансов план до края на отчетния период, съдържащ показатели за приходите, разходите, бюджетните трансфери (в това число бюджетните субсидии), бюджетното салдо и финансирането му. Освен бюджета следва да се отбележи, че ежегодно се изготвя и средносрочна бюджетна прогноза, съдържаща информация за посочените показатели както до края на текущия отчетен период, така и за бъдещите два отчетни периода. Въз основа на изложеното се установява връзка между счетоводната отчетност в публичния сектор и интегрираната отчетност и в това отношение.

При положение че разпоредбите на чл. 39. и чл. 48. от Закона за счетоводството, а именно за изготвяне на Годишен доклад за дейността и Нефинансова декларация, се насочат и към регламентацията на отчетността и представянето на финансови отчети на бюджетните организации у нас, за последните може да се твърди, че биха оповестявали финансова и нефинансова информация чрез интегрирани отчети, съобразно постановките и принципите на Международната рамка за интегрирана отчетност.

Заклучение

Резултатите от проведеното емпирично изследване позволяват да се формулират следните основни научни приноси и изводи:

Първо, изследвани са мястото и ролята на интегрираната отчетност в цялостната информационна система на предприятията от нефинансовия, банковия и публичния сектор. В резултат на това се стига до извода, че интегрираната и финансовата отчетност не бива да се разглеждат като изолирани една от друга системи. Интегрираният отчет не е алтернатива на финансовия отчет. Интегрираните отчети са съвкупност от отчети и включват връзката между капиталите и създаването на стойност във времето. Те могат да се представят като самостоятелни отчети или като разграничима част от друг отчет, например да се включат в началото на отчета, който включва и финансовите отчети на предприятието.

Второ, характеризирано е значението на нефинансовата декларация като основен източник на информация от интегрираното отчитане в годишните отчети на изследваните предприятия. Посредством нефинансовата декларация предприятията от реалния сектор могат да постигнат прозрачност чрез разкриването на важна информация, свързана с политиките, които стопанските субекти прилагат по отношение на опазването на околната среда, социалната отговорност и отношението към работещите в предприятието, зачитането на техните права, борбата с корупцията. В съвременните условия доброволното оповестяване и разкриване на нефинансова информация има значение за вземането на важни управленски решения, свързани с просперитета на предприятието и обществото.

Трето, подложени са на критичен анализ съществуващите нормативни постановки, чрез които понастоящем се регламентира оповестяването на информация от интегрираното отчитане. Необходимо е, приложимото счетоводно законодателство у нас да регламентира поясно практиката, свързана с оповестяването на информация от интегрираната отчетност, така че тя да се доближава в максимална степен до установените норми в Международната рамка за интегрирано отчитане и приложимите регламенти и директиви на територията на ЕС. Посочените промени следва да се изразяват в разписване на ясни правила относно структурата и съдържанието на интегрираните отчети.

Четвърто, изследвани са спецификите в дейността на предприятията от публичния сектор като фактор, който оказва влияние върху организацията на интегрираното отчитане. Бюджетните организации у нас представят допълнителна (пояснителна) информация в своите финансови отчети (междинни и годишни), която представлява съвкупност от нефинансова информация. Поради това, че същите стопански субекти съставят и утвърждават ежегодно бюджет и средносрочна бюджетна прогноза (за тригодишен период), в които представят информация, ориентирана към бъдещи периоди, може да се твърди, че в отчетността на организациите от публичния сектор се съдържат данни и показатели, които до голяма степен съответстват на постановките, регламентирани в Международната рамка за интегрирана отчетност.

Използвани източници

- Божков, В. (2018). Общата рамка за финансово отчитане като база за изготвяне на финансовите отчети и критерии за техния одит. *Годишник на ИДЕС*, 1-38.
- Вейсел, А. (2018). Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети. *Списание на ИДЕС*, XXII (1), 1-14.
- Йонкова, Б. (2012). *Интегрирано отчитане – отговорност и отчетност*. София: Стопанство.
- Закон за счетоводството*. Обн. ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., доп. ДВ, бр. 26 от 22 март 2020 г.
- Международен стандарт за финансово отчитане 6 Проучване и оценка на минерални ресурси*. РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2019/2075 НА КОМИСИЯТА от 29 ноември 2019 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета по отношение на международни счетоводни стандарти 1, 8, 34, 37 и 38, международни стандарти за финансово отчитане 2, 3 и 6, разяснения 12, 19, 20 и 22 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане и Разяснение 32 на Постоянния комитет за разясненията.
- Българска народна банка. (3 май 2020 г.). *Разпределение на банките по групи БНБ към 31 май 2020 г.* Изтеглено на 30 септември 2020 г. от http://bnb.bg/bnbweb/groups/public/documents/bnb_download/bs_2020_05_a0_bg.pdf
- Закон за счетоводството*, ДВ, бр. 95 (8 декември 2015 г.).
- Лютакова, А. (2016). Нефинансовата декларация в Закона за счетоводството – изгубени в превода. *ИДЕС*(3), 1-14.
- ТБ „ДСК“ ЕАД. (н.д.). *Годишни отчети за 2017, 2018 и 2019 г.* Изтеглено на 2020 юли 29 г. от <https://dskbank.bg>
- ТБ „Обединена българска банка“ АД. (н.д.). *Годишни отчети за 2017, 2018 и 2019 г.* Изтеглено на 22 юли 2020 г. от <https://www.ubb.bg/>
- ТБ „Първа инвестиционна банка“ АД. (н.д.). *Годишни отчети за 2017, 2018 и 2019 г.* Изтеглено на 24 юли 2020 г. от <https://www.fibank.bg>
- ТБ „УниКредит Булбанк“ АД. (19 юли 2020 г.). *Годишни отчети за 2017, 2018 и 2019 г.* Свалено от <https://www.unicreditbulbank.bg/>
- ТБ „Юробанк България“ АД. (н.д.). *Годишни отчети за 2017, 2018 и 2019 г.* Изтеглено на 25 юли 2020 г. от <https://www.postbank.bg/>
- Филипова, Ф., Атанасова, А., Филипов, В., Стефанов, С., Христов, И., Калев, К., & Тодорова, С. (2017). *Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност*. Варна: Издателство „Знание и бизнес“.