



## НЕФИНАНСОВАТА ДЕКЛАРАЦИЯ В ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО – ИЗГУБЕНИ В ПРЕВОДА

**Анна Лютакова**

Докторант във ВУЗФ – София

Главен експерт в администрацията на Министерски съвет,

Дирекция „Добро управление“

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>Закон за счетоводството</p> <p>Директива 2014/95/ЕС</p> <p>Нефинансова информация</p> <p>Нефинансова декларация</p> <p>Екологични и социални въпроси</p> <p>Интегрирано отчитане</p>	<p>На 01.01.2017 г. влизат в сила разпоредбите на новия Закон за счетоводството относно нефинансовата декларация. На тази новост за Европейския съюз е посветена Директива 2014/95/ЕС за изменение на актуалната счетоводна директива 2013/34/ЕС. Освен че е задължителна за определени предприятия и подлежи на задължителен одит, нефинансовата декларация представлява интерес и поради липсата на опит за изготвянето ѝ от предходни години. Какви допълнителни изисквания поставя нефинансовата декларация, сполучливо ли е транспонирането на директивата в Закона за счетоводството и как отчетните единици могат да компенсират несъответствията и празнотите в закона? На тези въпроси цели да отговори настоящата статия.</p>

След 1 януари 2017 г. определени големи предприятия и групи трябва да представят нефинансова декларация (НД) към годишните финансови отчети. Това е познатата от отменения Закон за счетоводството нефинансова информация (НИ) за околната среда и персонала (чл. 33, алинеи 2 и 4; съответно чл. 39, т. 2 от новия закон), но в разширен обхват. Нововъведението е наложено от Директива 2014/95/ЕС. За съжаление обаче новият Закон за счетоводството (ЗСч/законът) не само влошава спрямо стария транспонираните от Директива 2013/34/ЕС изисквания към и досега задължителната НИ, но и в много отношения неправилно транспонира Директива 2014/95/ЕС. Съгласно трайната съдебна практика на Съда на Европейския съюз, при липса или неправилно транспониране на конкретни императивни норми на директивите, държавата може да понесе санкции за причинени вреди, а в отношенията си с държавните органи заинтересованите/засегнати физически или юридически лица могат да се позоват пряко на съответните норми на директивите за защита на своите законни права и интереси и пред компетентните национални съдилища.<sup>1</sup> Не трябва да се

<sup>1</sup> Борисова, Л. Върховенство на правото на ЕО: Пряко и непряко действие. Семинар „Съдебно сътрудничество по граждански дела”, III част. София, ЕИПА, 7 – 8 декември 2005 г., с. 13-21.

забравя, че потребители на НИ/НД, особено на консолидирана основа, могат да бъдат и лица далеч извън пределите на страната, познаващи добре правото на Европейския съюз (ЕС) и как да се възползват от правата си по него.

Нормативното регламентиране на нефинансовата информация в цикъла на финансово отчитане на предприятията на ниво ЕС, а оттам и на национално равнище, отразява разширяващия се обхват на корпоративната отчетност от строго финансова към включване на екологични, социални и управленски въпроси (ecological, social, and governance – ESG) (наричани още **нефинансова информация**<sup>2</sup>) в различни форми и степени. Немалко предприятия, предимно сред по-големите и участващите в международни групи, избират да представят резултатите от стопанската си дейност комплексно по икономически, екологични и социални показатели (последните включват управленските въпроси) като три равностойни „стълба“ на устойчивото развитие. Най-новата „надстройка“ на тези тенденции е интегрираното отчитане, за което през декември 2013 г. Международният съвет за интегрирано отчитане прие инструктивна Международна рамка (International Integrated Reporting Framework – IIRF).

От гледна точка на конвенционалното счетоводство ESG комплексът може да има и финансови измерения. Когато отговарят на критериите за признаване, такива обекти **се отчитат** в счетоводните отчети под формата на активи, пасиви, провизии, разходи, приходи и загуби.<sup>3</sup> Предприятието следва да въведе подходяща аналитична отчетност за тези обекти. Когато не може да бъде отчетена, нефинансовата информация, включително условни пасиви и активи, **се оповестява** в пояснителните бележки, доклада за дейността или други отчети/доклади/изявления на ръководството към счетоводните отчети.<sup>4</sup> В тази категория попада всяка съществена<sup>5</sup> информация, която не е количествено измерима и/или парично остойностяема и/или не отговаря на друго условие за признаване, например финансовите последици за предприятието са с ниска степен на вероятност (не съществува нормативно, договорно или конструктивно (доброволно поето) задължение за предприятието да възстанови определени екологични вреди) или са обвързани с бъдещо несигурно събитие, както при условните пасиви и активи.

<sup>2</sup>Такова е разбирането на Европейската федерация на счетоводителите за обхвата на нефинансовата информация в широк смисъл (<http://www.fee.be/our-work/corporate-reporting.html>). Съкращението НИ в настоящото изложение обозначава нефинансовата информация в тесен смисъл съгласно чл. 39, т. 2 от действащия ЗСч.

<sup>3</sup>Препоръка на Комисията № 2001/453/ЕО от 30 май 2001 г. за признаване, измерване и оповестяване на въпроси, свързани с околната среда, в годишните отчети и годишните доклади на дружествата. ОВ L 156, 13.6.2001 г., с. 33. За отчитането на отделните групи обекти от обхвата на ESG въпросите вж. Пейчева, М., А. Вейсел и В. Динева. Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност, одит. София, АТЛ-50, 2016.

<sup>4</sup>Препоръка на Комисията 2001/453/ЕО; Вейсел, А. Счетоводни нефинансови отчети за социални и екологични въпроси, доклад, Научна конференция на тема „Иновациите – двигател за икономическия растеж“ (сборник доклади), ВУЗФ, София, октомври 2015 г., с. 146 – 157, с. 146.

<sup>5</sup>Практически ориентири за същественост на нефинансовата информация могат да бъдат почерпани от доброволни инициативи като тези на IIRC (<http://integratedreporting.org/resource/materiality-in-integrated-reporting/>), организацията AccountAbility (<http://www.accountability.org/images/content/0/8/088/The%20Materiality%20Report.pdf>), американския Sustainability Accounting Standards Board (<http://www.sasb.org/materiality/important/>), четвъртото поколение (G4) от 2013 г. на насоките на Глобалната инициатива за отчетност (Global Reporting Initiative – GRI) (<https://www.globalreporting.org/standards/g4/Pages/Introduction-to-G4-brochure.aspx>) и други.

За ЕС задължението за оповестяване на НИ/индикатори за екологията и персонала в доклада/консолидирания доклад за дейността също е нововъведение съгласно Директива 2013/34/ЕС (директивата), транспонирано в ЗСч. То засяга:

- големите предприятия (чл. 39, т. 2 във връзка с чл. 19, ал. 5 и чл. 43 от ЗСч);
- предприятията от обществен интерес (ПОС), като публични дружества, кредитни, застрахователни, пенсионноосигурителни, финансови и други институции (параграф 1, т. 22), включително и малките и средните предприятия (МСП) сред тях, приравнени на големи по силата на параграф 4 от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗСч<sup>6</sup>;
- предприятията майки в големи и средни групи, и в малки групи с поне едно ПОС (по аргумент от чл. 44 във връзка с чл. 32 и чл. 45 от ЗСч), освен ако самите те са дъщерни на друго търговско дружество и са включени в неговия консолидиран доклад за дейността (чл. 38, ал. 10 от ЗСч).

Директива 2014/95/ЕС за изменение на Директива 2013/34/ЕС въвежда разширено изискване за оповестяване на нефинансова информация, под формата на НД, за:

- 1) предприятия (чл. 41 от ЗСч), които са **кумулятивно**:
  - 1.1) големи предприятия по чл. 19, ал. 5 от ЗСч;
  - 1.2) такива с над 500 души среден брой служители за финансовата година (независимо по кои два от трите показателя по чл. 19, ал. 5 отчетната единица попада в категорията на големите предприятия, средната численост на персонала трябва да надхвърля два пъти минималното изискване на чл. 19, ал. 5, т. 3) и
  - 1.3) ПОС съгласно параграф 1, т. 22 от ДР на ЗСч (без МСП, приравнени към ПОС чрез фикцията на параграф 4 от ДР);
- 2) респективно за ПОС, което е предприятие майка в голяма група с над 500 души средносписъчен състав на консолидирана основа за финансовата година (чл. 51 и чл. 52 от ЗСч).

По отношение на групите размерните прагове са идентични с тези за индивидуалните предприятия. Независимо от това, по размерния критерий, **на консолидирана основа задължението за оповестяване на НИ** по чл. 39, т. 2 е **утежнено** както спрямо индивидуалните предприятия, така и спрямо задължените с НД групи по чл. 51. От една страна, средните предприятия са задължени с НИ само ако са ПОС, но средните групи – и без в тях да има ПОС. За средните групи националният законодател не се е възползвал от правото на освобождаване по чл. 23, параграф 2 от директивата, въпреки че с чл. 43 от ЗСч е възприел дерогацията по чл. 19, параграф 4 относно индивидуалните МСП. От

---

<sup>6</sup>ПОС, съгласно параграф 1, т. 22, букви „д“ – „ж“, „и“ и „к“ от ДР, са действително големи по чл. 19, ал. 5 и в това качество са непосредствено задължени съгласно чл. 43 от ЗСч. За останалите ПОС параграф 4 от ДР въвежда изключение от изключението по чл. 43. Аналогично, параграф 4 от ДР дерогира всички останали освобождавания в ЗСч на МСП по размерния критерий „с изключение на приложимата счетоводна база“.

друга страна, за НД подобна несъразмерност липсва: една и съща подкатегория големи ПОС са задължени както на индивидуална, така и на консолидирана основа.

По размерния критерий облекченията за микро-, малките и средните предприятия намаляват административната тежест, но и значимостта на НИ/НД. След завишението на стойностните прагове по чл. 3 от директивата в категориите МСП попадат над 90% от отчетните единици в ЕС. За България този процент е сред най-високите. По критерия за обществена значимост включването на ПОС разширява кръга на задължените лица, макар че като цяло финансовият сектор в страната, с изключение на банковия и отчасти застрахователния, е сред по-слабо развитите в ЕС. За НД кръгът на задължените лица е още по-силно стеснен. Извън обхвата на директивата и закона остават други възможни критерии като екологичен и/или социален отпечатък/въздействие по икономически сектори, пазарен дял и други. Не са задължени дори с НИ предприятията от дърво- и миннодобивната, металообработвателната, химическата промишленост и други, нито такива с ключова/структуроопределяща роля в икономиката на даден регион, освен ако са големи предприятия или ПОС. Наличието на екологични изисквания за някои от тях в специални закони не изключва счетоводните аспекти на оповестяването на нефинансова информация. Въз основа на изложеното се налага изводът, че за огромното мнозинство от предприятията в страната оповестяването на НИ и особено на НД остава доброволно, по преценка на ръководството с оглед информационните потребности на главните заинтересовани страни, съображения за конкурентоспособност, публичност и други. В това отношение проф. Бойчинка Йонкова посочва, че голяма част от организациите в страната разбират корпоративната отчетност повече като съблюдаване на минималните нормативни изисквания отколкото като значим информационен процес.

От гледна точка на формата НД може да съставлява част/раздел от доклада за дейността или самостоятелен документ („доклад“ според закона), с който могат да се идентифицират познатите в практиката отчети за корпоративна социална отговорност (КСО), устойчивост и други сходни наименования. В тази връзка споделяме становището на доц. Али Вейсел<sup>7</sup>, че оригиналният термин “non-financial statement” е по-правилно да бъде преведен като „нефинансов отчет” вместо „нефинансова декларация“. За да бъде приравнен на (консолидирана) НД, самостоятелният отчет/доклад трябва да покрива изискуемото съдържание, да се публикува заедно с (консолидирания) доклад(а) за дейността и да остане общественодостъпен до 30 юни (чл. 49, т. 2 и чл. 52 от ЗСч, съобразно чл. 19а, параграф 4 и чл. 29а, параграф 4 от директивата). Няма пречка и повече от един такъв документ съвкупно да бъдат оповестени като НД.

Съгласно чл. 19а, параграф 3 и чл. 29а, параграф 3 от директивата задължените предприятия, включително майки, не е необходимо да оповестяват (консолидирана) НД, когато са дъщерни дружества на (други) задължени предприятия майки и са включени в техните консолидирани НД, независимо на територията на коя държава членка е извършено консолидираното оповестяване. На това основание ще се извършват консолидирани оповестявания на НД в

---

<sup>7</sup>Вейсел, А. Цит. съч., с. 148.

други държави членки за български дъщерни предприятия, които не оповестяват в страната. Чл. 19а, параграф 3 от директивата е имплементиран в чл. 50 във връзка с чл. 51 от ЗСч. По отношение на консолидираната НД обаче **чл. 29а, параграф 3 от директивата не е имплементиран в закона**. Тази празнота може да бъде запълнена по аналогия на закона с близката норма на чл. 38, ал. 10 от Зсч. Последната изисква, в допълнение, консолидираният доклад за дейността на водещото предприятие майка да бъде публикуван в съответните срокове и на български език.

Нещо повече, чл. 19а, т. 5 и чл. 29а, т. 5 от директивата задължават одиторите да проверяват дали е оповестена (консолидирана) НД. Чл. 19а, т. 6 и чл. 29а, т. 6 оставят свобода на държавите членки да въведат и задължителен одит/изразяване на сигурност, включително на приравнените към НД самостоятелни отчети. На това основание индиректно ще се извършва външен контрол на нефинансовите оповестявания за български дъщерни предприятия на територията на целия ЕС в степента, възприета в националните норми.

Българският законодател е въвел освен проверката за наличност и одит на съответствието (чл. 37, ал. 6, т. 4 от ЗСч). Същото важи и за НИ, доколкото е част от доклада за дейността (чл. 37, ал. 6, т. 2 от ЗСч). Според доц. Али Вейсел одитът на НИ/НД трябва да се извършва по *МОС 720 Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет*. Одиторът не изразява мнение относно правилността на оповестяванията, но е длъжен да провери за наличието на съществени несъответствия с финансовите отчети или невярно/незаконосъобразно представяне<sup>8</sup> на основание чл. 37, ал. 6, т. 1 и т. 2 и ал. 6, т. 4 от ЗСч. Ангажиментите за изразяване на сигурност относно самостоятелните отчети за КСО, устойчивост и други аналогични, които от финансовата 2017 г.<sup>9</sup> могат да бъдат приравнени към НД, са оставени на доброволен принцип, както и досега. Те попадат в обхвата на социалния одит.<sup>10</sup> Одиторите могат да изразяват разумна или ограничена степен на сигурност по реда на *МСАИС 3000 Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*, като използват твърдения за вярност относно операции и салда и относно качествените характеристики на информацията.<sup>11</sup>

Оригиналният консолидиран финансов отчет/доклад заедно с НИ/НД се публикува, както и одитира, съгласно националното законодателство на водещото предприятие майка (чл. 23а, параграф 8, б. „в“ от директивата). **За разлика от директивата, която изрично го изключва в чл. 23а, параграф 8, б. „б“**, законът в чл. 38, ал. 10 допуска оповестяване и в трети страни извън ЕС. Следователно, за да бъде спазена директивата, когато водещото предприятие майка се отчита на територията на държава извън ЕС, дъщерното предприятие майка в България не следва да се счита освободено от оповестяване на собствена

<sup>8</sup>Докладът за дейността се счита за „друга информация“: вж. Пейчева, М., А. Вейсел и В. Динева. Цит. съч., с. 427. Във връзка с целта на директивата НД следва да се счита за „друга информация“ и когато е представена в самостоятелен доклад по чл. 49, т. 2 от ЗСч.

<sup>9</sup>Съгласно чл. 4, параграф 1 от Директива 2014/95/ЕС, НД следва да се прилага за финансовата година, започваща на 1 януари 2017 г.

<sup>10</sup>Аналогично е становището на д-р Валерия Динева в Пейчева, М., А. Вейсел и В. Динева. Цит. съч., с. 318.

<sup>11</sup>Според доц. Али Вейсел, пак там, с. 404.



консолидирана НД. Подобен казус може да възникне за българските предприятия с майки във Великобритания след напускането ѝ на ЕС, а тя е водеща държава в Европа<sup>12</sup> по оповестяване на нефинансови отчети.

По отношение на тематичния обхват на НИ/НД законът проявява далеч по-съществени отклонения от директивата.

НИ съгласно закона (чл. 39, т. 2) не се различава по вид от изискуемата в чл. 19, параграф 1, изречение трето от директивата: *нефинансови ключови/основни показатели за резултата от дейността, включително информация по въпроси, свързани с околната среда и персонала*. Законът обаче я откъсва от контекста в директивата, където е предвидена да обслужва цялостния анализ (обективен преглед) в доклада за дейността на развитието, резултатите/изпълнението на стопанската дейност и състоянието на предприятието (чл. 19, параграф 1, изречения 1-3)<sup>13</sup>. Законът разглежда НИ като самостоятелен анализ (чл. 39, т. 2) в доклада за дейността без непосредствена връзка с обективния преглед по чл. 39, т. 1. **По този начин се губи както вътрешната взаимовръзка на оповестяванията в доклада за дейността, така и уместността на НИ.** Тя е необходима за формирането на „оценката“, аналогично при НД на „разбирането“ (също изпуснато в чл. 48, ал. 1 Зсч спрямо чл. 19а, параграф 1 от директивата) от потребителите относно развитието, резултатите и въздействията от дейността и състоянието на предприятието, т.е. за вземането на адекватни решения.<sup>14</sup>

Друго отклонение от директивата касае препратките и допълнителните обяснения в НИ/НД към съответни разходи във финансовите отчети (чл. 39, т. 2 и чл. 48, ал. 4).<sup>15</sup> **Директивата не ограничава вида на обектите.** В някои случаи може да се реферира към отчетени приходи от продажба на въглеродни емисии или рециклирани отпадъци, провизии във връзка с договорни санкции, разрешени квоти за парникови газове, отчитани като екологични активи или материални запаси, и други обекти. И по двата въпроса отмененият Закон за счетоводството далеч по-сполучливо, макар и буквално, пресъздаваше разпоредбата на чл. 19, т. 1 от директивата.<sup>16</sup>

<sup>12</sup>Пак там, с. 326.

<sup>13</sup> Съгласно чл. 19, параграф 1 от директивата, „*допълно, доколкото е необходимо за оценката на развитието, резултата от дейността или състоянието на предприятието, анализът включва финансови, а където е подходящо, и нефинансови ключови показатели ...*“

<sup>14</sup> За уместността на нефинансовата информация вж. Йонкова, Б. Еволюция в отчетността на организациите. Списание на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България, № 4/2012; Schaltegger, S. Information Costs: Quality of Information and Stakeholder Involvement – the Necessity of International Standards of Ecological Accounting. Eco-Management and Auditing (Wiley), 4(3), 1997, pp. 87-97.

<sup>15</sup> Директивата и законът се отнасят за годишните финансови отчети и доклади за дейността, но няма пречка да бъдат приложени съответно и при междинното финансово отчитане, когато и в него се включва нефинансова информация.

<sup>16</sup> Чл. 33 от ЗСч (отм.):

(1) „... годишен доклад за дейността, който съдържа най-малко следната информация:

1. преглед, който представя вярно и честно развитието и резултатите от дейността на предприятието, както и неговото състояние, заедно с описание на основните рискове, пред които е изправено;...“

(2) Прегледът по ал. 1, т. 1 представлява балансиран и изчерпателен анализ на развитието и резултатите от дейността на предприятието, както и на неговото състояние в съответствие с големината и сложността на дейността. Анализът включва финансови, а когато е подходящо – и нефинансови показатели, относими към съответната дейност, включително информация, свързана с околната среда и персонала, до необходимата степен за разбиране на развитието, резултатите от

Тъй като съставляват същината на НИ, специално внимание заслужават **нефинансовите ключови показатели** за резултатите от дейността (КПР). Те са специфични за всеки сектор и предприятие. Затова не са въведени нормативно задължителни КПР. В практиката предприятията ползват популярни препоръчителни насоки/индикатори като United Nations. Eco-eciency Indicators: Measuring Resource-use Eciency and the Impact of Economic Activities on the Environment, 2009; глави 3 и 4 от International Federation of Accountants. International Guidance on Environmental Management Accounting, 2004; Global Reporting Initiative(GRI). G4 Sustainability Reporting Guidelines – Reporting Principles and Standard Disclosures, 2015 и други. С чл. 2 от Директива 2014/95/ЕС Европейската комисия (ЕК) се задължава да публикува до 6 декември 2016 г. незадължителни насоки за КПР, с общ и секторен характер, и методология за докладване на нефинансова информация. Добрите практики налагат количествено и стойностно измерими, доказуеми и сравними КПР и по екологичния и социалния „стълб“ на устойчивостта както при финансовите индикатори (популярните коефициенти за икономическа ефективност/рентабилност, възвращаемост, ликвидност и други). Примери за нефинансови показатели са: в социалното направление: брой (намаление) на трудовите злополуки, на постъпилите жалби по трудовоправни спорове/защита на човешките права, часове за обучение (включително на ръководните органи и против корупцията), социални придобивки на служителите, процент на дългосрочно задържаните във фирмата служители, инвестиции за подобряване благосъстоянието на местните общности или за възпроизводство на местните екосистеми, брой новоразкрити работни места, брой уволнени служители поради установени случаи на корупция или други злоупотреби; в екологичното направление: намаление в общото потребление на енергия, вода, химикали, намаление на емисиите на парникови газове и на отпадъчните продукти, брой рециклирани продукти, коефициент на енергийна интензивност/ефективност и др. Където е възможно, важно е да се посочи финансовото изражение на различните подобрения и инициативи в екологичната и социалната сфера, например процент повишение в приходите от продажби на „зелени“ продукти, на вътрешно произведена енергия от възобновяеми източници и други.<sup>17</sup>

Освен КПР и въпросите на околната среда и служителите **НД по чл. 48 ЗСч обхваща по-широк комплекс от нефинансова информация**: от бизнес модела на предприятието към приетите политики по екологичните и социалните въпроси, изпълнението им по конкретни дейности и резултатите от тях, целите, рисковете и задачите във връзка с тези политики. Социалните въпроси са разгледани по-общо и не са ограничени само до отношенията със служителите. Към тях се причисляват още правата на човека и борбата против корупцията. В **чл. 48, ал. 1 обаче законът допуска смесване на социалните въпроси от НД с въпросите на корпоративното управление** (третото ESG направление): *„разнообразието и равенството на половете в ръководните органи на предприятията – брой на жени и мъже, възраст, географско разнообразие,*

---

дейността или състоянието на предприятието. Когато е подходящо, прегледът включва препратки към и допълнителни обяснения относно суми, представени в годишния финансов отчет.“

<sup>17</sup>GRI G4, Op. cit.; Bobitan, R-I.Key Performance Indicators Disclosures by the Integrated Reporting. Annals of the “ConstantinBrâncuși” University of TârguJiu, Economy Series, issue 1/2016, pp. 151-157.

образование, професионални качества, религия“. Подобен текст липсва в чл. 19а, параграф 1 от директивата. С изключение на **чувствителната информация за религиозна принадлежност, която е недопустима и следва изобщо да отпадне**, останалите въпроси са предмет на декларацията за корпоративно управление по чл. 40 ЗСч. По-конкретно, те касаят **политиката на многообразие** по чл. 20, б. „ж“ от директивата, имплементиран в чл. 100н, ал. 8, т. 6 от Закона за публичното предлагане на ценни книжа, след изменението му от юни 2016 г. Припокриването с информацията в НД е излишно, обръкващо и следва да отпадне.

По отношение на **екологичните и социалните политики** принципът „спазвай или обяснявай“ по чл. 48, ал. 3 от ЗСч е пресъздаден въз основа на неправилния превод на съответното правило в чл. 19а, параграф 1 от директивата. Законът изисква обяснение по какви причини *„предприятието не спазва приетите политики“* по един или няколко въпроса от НД. Въпреки че българският също е официален език на ЕС, подходяща е формулировката на английски език: обяснение се изисква защо не са приети конкретни политики по даден въпрос, а не защо не се спазват вече приетите политики.<sup>18</sup>

Изключението за неоповестяване на НД, съгласно чл. 48, ал. 53 Сч, няма съществени отклонения от предвиденото в чл. 19а, параграф 1 от директивата, освен че за разлика от директивата разглежда евентуалните вреди от оповестяването по-широко, а не само върху търговската позиция на предприятието.

**Най-значимото несъответствие с директивата** е допуснато в чл. 49, т. 1 от закона. Ако останалите отклонения и пропуски биха причинили различна степен на обръкване сред отчетните единици и/или информационни дефицити за потребителите на отчетите, то възползването от диспозитивната норма на чл. 49, т. 1, при това напълно законосъобразно, би ги поставило в явен конфликт с разпоредбата на чл. 19а, параграф 2 от директивата. Това е „вратичка“ в закона за заобикаляне и нормата на чл. 48 ЗСч по отношение съдържанието на НД. Съгласно чл. 19а, параграф 2 от директивата с оповестяването на НД се счита изпълнено задължението за НИ по чл. 19, параграф 1. Логично, с изпълнението на по-завишеното изискване се изпълнява и по-заниженото. В тази хипотеза могат да попаднат предприятия, задължени с по-ограничената НИ, които я оповестяват в по-обхватната НД. **Чл. 49, т. 1 от ЗСч обаче въвежда по същество обратното:** като част от доклада за дейността задължението за НД се счита за изпълнено с предоставянето на *„информация и анализ по въпроси, свързани с екологията и служителите“*, което съответства на съдържанието по чл. 39, т. 2. **С това НД практически се свежда до НИ в далеч по-ограничения ѝ вид**, както беше разгледано по-горе. Освен че се губят основните категории оповестявания по чл. 48, ал. 2 (бизнес модел, политики, дейности, цели, рискове и задачи), **се обезсмисля изобщо изискването за НД в доклада за дейността.** Следователно в този случай **законът не е постигнал съответната цел на директивата**<sup>19</sup> (заложена в чл. 19а, параграф 1), а именно: **НД да подпомогне**

<sup>18</sup>“Where the undertaking **does not pursue policies** in relation to one or more of those matters, the non-financial statement shall provide a clear and reasoned **explanation for not doing so.**“

<sup>19</sup>Адресираните държави членки са задължени с чл. 288 от Договора за функционирането на ЕС да постигнат целта на директивата.



потребителите на финансовите отчети да разберат пълноценно развитието, резултатите, състоянието и въздействията от дейността на предприятието. В допълнение, предприятията, които избера да я оповестяват под формата на самостоятелен доклад по чл. 49, т. 2, се оказват в **неравнопоставено положение**, тъй като за тях важи пълното съдържание на НД. **Нормата на чл. 49, т. 1 е сред спешно нуждаещите се от поправка при последващо изменение на закона.**

Тъй като законът следва само разпоредителната част на директивата, **по-подробни насоки за съдържанието на НД** могат да бъдат почерпани от директивата, предимно от Преамбюла. По отношение на рисковете и неблагоприятните въздействия те могат да произтичат както от собствените действия на предприятието, така и в по-широк смисъл да бъдат свързани с неговата дейност посредством неговите продукти, услуги и стопански отношения, включително по веригата на доставки и тази на подизпълнителите (параграфи 7 и 8 от Преамбюла и чл. 19а, параграф 1, т. „г“ от директивата). Затова са необходими надлежни проверки (due diligence) и по тези вериги (параграф 6 от Преамбюла), които да бъдат предвидени в политиките на предприятието (чл. 19а, параграф 1, т. „б“ от директивата). **Законът пропуска да изисква и оповестяването на мерки/начини за управление на рисковете** (чл. 19, параграф 1, т. „г“, предложение последно от директивата).

Насоки за дейностите по изпълнение на политиките могат да се почерпят от параграф 7 от Преамбюла на директивата, по-конкретно подробни данни и мероприятия по трите направления на оповестяванията:

1) екологични въпроси: *„текущото и предвидимото въздействие на дейността на предприятието върху околната среда и по целесъобразност върху здравето и безопасността, използването на енергия от възобновяеми и/или невъзобновяеми източници, емисиите на парникови газове, потреблението на вода и замърсяването на въздуха“;*

2) социални въпроси (включително свързаните със служителите, правата на човека и борбата с корупцията): *„предприетите действия за осигуряване на равенството между половете, прилагането на основните конвенции на Международната организация на труда, условията на труд, социалния диалог, зачитането на правото на информиране и консултиране на работниците, зачитането на синдикалните права, здравословните и безопасни условия на работното място, диалога с местните общности и/или действията, предприети с оглед на защитата и развитието на тези общности; ...предотвратяването на нарушенията на правата на човека и/или наличните инструменти за борба с корупцията и подкупите“.*

Интересно е да се изследва **връзката на НД с интегрираното отчитане** и други сродни понятия. Директивата и законът разбираемо се въздържат да дават предимство в разпоредителната си част на което и да било от тях, а вместо това въвеждат легалния счетоводен термин „нефинансова декларация“. Въпреки това от Преамбюла (параграф 3) на Директива 2014/95/ЕС става ясно, че НИ в широк смисъл (ESG) се припокрива с информацията/отчетността за устойчивостта и за КСО. Нещо повече, от параграф 11 на Преамбюла се разбира, че директивата е мотивирана и от инициативи като тази на ООН (параграф 47 от заключителния

документ на конференцията „Рио +20“, озаглавен „Бъдещето, което искаме“) за насърчаване с правителствени и нормативни мерки на предприятията към „интегриране на информацията за устойчивото развитие в своя цикъл на отчитане“ и за улесняване „интегрирането на финансовата и нефинансовата информация, като вземат предвид опита от вече съществуващите рамки“. Интересно е защо, въпреки че към октомври 2014 г., когато ЕК е внесла за приемане проекта на директивата, IIRF е била в сила вече почти цяла година, законодателят е предпазлив и не реферира изрично към IIRF. Вероятно защото разчита на по-отдавна утвърдени в практиката инструктивни рамки за нефинансовата информация или отделни нейни елементи като Глобалната инициатива за отчитане (GRI), Глобалния договор на ООН, стандарта ISO 26000 за КСО, Схемата за екологично управление и одит (EMAS), Ръководните принципи на ООН за бизнеса и правата на човека, Насоките на ОИСП за многонационалните предприятия и Тристранната декларация на Международната организация на труда относно принципите за многонационалните предприятия и социалната политика (параграф 9 от Преамбюла на директивата). Изброяването е примерно, а позоваването – незадължително. Които и рамки/насоки да бъдат използвани, те трябва да бъдат изрично указани (чл. 19а, т. 1, предложение последно от директивата). **Въпреки че е задължен с директивата, националният законодател не предвижда подобна възможност в ЗСч.**

**Рамката на GRI** е сред най-широкообхватните и най-често прилаганите от предприятията. От нея могат да бъдат приведени допълнителни примери за обекти на оповестяване:

- а) в екологичната категория: потребление на материали, енергия, вода; въздействие върху биоразнообразието, живата и неживата природа на продуктите, услугите и транспортните дейности на предприятието; отделяне на течни и твърди отпадъци;
- б) в социалната категория: трудова заетост, отношения служител-ръководство, обучение и образование, свобода на договаряне и колективно преговаряне, разнообразие и равни възможности, равностойно заплащане за мъже и жени; инвестиции в проекти за защита на човешките права, недопускане на дискриминация, на детски и принудителен труд, сигурност, права на местното население; лоялна конкуренция; отговорност по отношение на продуктите: опазване здравето и сигурността на потребителите, етикетиране на продуктите и услугите, маркетингови комуникации, поверителност на информацията на клиентите.

За целите на НД може да бъде ползван, при съответно адаптиране, разработеният от GRI образец на отчет за устойчиво развитие, наличен и на български език.<sup>20</sup> Добри практики по оповестяванията от предмета на НД, включително награди за КСО, устойчиво развитие, отговорен бизнес и пр., могат да бъдат почерпани конкретно за България от уебсайта на Българската мрежа на Глобалния договор на ООН (<http://www.unglobalcompact.bg/wp-content/uploads/2014/05/“Добрите-практики-на-българските-компани” .pdf>), CSR България (<http://www.csr.bg/>), Български форум на бизнес лидерите

<sup>20</sup><https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Bulgarian-Lets-Report-Template.pdf>

(<http://www.bblf.bg/initiatives/1/>), Конфедерацията на работодателите и индустриалците в България (<http://krib.bg/bg/>) и други.

С някои допълнения, съгласно IIRF, НД може да се превърне в интегриран отчет. При него финансовата информация се интегрира с нефинансовата, респективно счетоводните с другите отчети (за КСО, устойчивост и други), в един единствен отчет или комплект от отчетни документи в цикъла на финансово отчитане. Интегрирането се извършва по критерия за вътрешно създадена в предприятието стойност и по трите „стълба“, при оползотворяване на всички форми на капитала (финансов, произведен, интелектуален, човешки, екологичен и социален) и ангажиране на цялостната бизнес стратегия и бизнес процесите в производството на стойност.<sup>21</sup> Съответно НД може да допълни как чрез взаимовръзката между бизнес модел, стратегия, дейности, резултати, ключови показатели, рискове и перспективи предприятието използва наличните ресурси и взаимоотношения за създаване и запазване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план, като се дефинира субективното разбиране за „стойност“ по трите „стълба“ на устойчивостта. Въпросите на корпоративното управление (пълната декларация за корпоративно управление) могат да бъдат обединени с тези от НД, във или извън доклада за дейността, като се посочи и техният принос за създаването на стойност. Ясното конструиране на бизнес модела с идентифициране на входящите ресурси, бизнес процесите, изходящите потоци и различните видове резултати от дейностите подпомага организацията да си състави схема/карта (map) на създаването на стойност.<sup>22</sup> Извън финансовото измерение създадената стойност може да се измерва с удовлетворяване на специфични пазарни потребности или изпълнението на определена мисия, подобрени условия за търговия, съвместни инициативи с бизнес партньорите и други (т. 2.6. от IIRF). Необходимо е да бъде демонстрирана връзката между постигната възвращаемост за доставчиците на финансовия капитал (основните, традиционни заинтересовани лица) и създадените ползи за останалите заинтересовани лица (служители, клиенти, доставчици, други бизнес партньори, местните общности, държавата и други).<sup>23</sup>

Следва да се има предвид обаче, че ако желанието за легитимация пред обществото посредством нефинансовите оповестявания<sup>24</sup> доведе до отклонения от принципа за обективно, вярно и честно представяне, ефектът може да бъде противоположен. Главна роля в това отношение имат вътрешният и външният

<sup>21</sup>Gary, C. M., A. Fagerström, and L. G. Hassel. Accounting for Sustainability: What Next? A Research Agenda. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 2011, pp. 97-111; Flammer, C. Does Corporate Social Responsibility Lead to Superior Financial Performance? A Regression Discontinuity Approach. *Management Science*, 61(11), 2015, pp. 2549-2568; Burke, J.J., and E.C. Clark. The Business Case for Integrated Reporting: Insights from Leading Practitioners, Regulators, and Academics. *Business Horizons*, 59(3), 2016, pp. 273-283; Йонкова, Б. Еволюция в отчетността на организацията. Списание на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България, № 4/2012; Йонкова, Б. Интегрираното отчитане – отговорност и отчетност. София: Издателски комплекс – УНСС, 2012.

<sup>22</sup>International Integrated Reporting Council and International Federation of Accountants. *Materiality in Integrated Reporting: Guidance for the Preparation of Integrated Reports*, November 2015, [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315\\_MaterialityinIR\\_Doc\\_4a\\_Interactive.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/11/1315_MaterialityinIR_Doc_4a_Interactive.pdf) [Accessed 29th May 2016].

<sup>23</sup>Ibid.

<sup>24</sup>Бюрло, А. „Вярно“ или „правилно“ трябва да говорят финансовите отчети. Относно концептуалната рамка на IASC/IASB. Е-списание ИДЕС, бр. 6/2014 г., година XVIII, с. 7–36, с. 31. <https://www.joomag.com/magazine/-06-2014/0853737001406033503> [дата на достъпа 22.05.2016 г.].

независим одит. Разширява се и полето за приложение на слабо познатите у нас „тихи“ и „сенчести“ сметки – друг модерен инструмент за екологичен и социален одит на фирмите.<sup>25</sup>

Настоящата статия анализира несъответствията и празнотите в действащия Закон за счетоводството спрямо задължителните и конкретни изисквания относно нефинансовата информация и декларация в Директива 2013/34/ЕС след изменението ѝ с Директива 2014/95/ЕС. При съществени колизии, като тези по чл. 49, т. 1 или чл. 48, ал. 1 (религиозната принадлежност) от закона, или нетранспонирани разпоредби, като разгледаните по чл. 19а, параграф 1 и чл. 29а, параграф 3 от директивата, нормите на директивата придобиват пряко действие. Заинтересованите/засегнатите лица, включително сред адресатите/потребителите на нефинансовата декларация, могат да търсят съдебна защита на своите законни права и интереси спрямо държавата и нейните органи както пред националните съдилища, така и по съответния ред пред Съда на ЕС, включително за нанесени вреди от неправомерно наложени санкции по реда на Административнонаказателните разпоредби на ЗСч относно нефинансовата декларация. В тази връзка за компенсиране в практиката на несъответствията и празнотите в закона е препоръчително стриктно придържане към нормите на директивата, а където е приложимо, и позоваване на популярните доброволни рамки за оповестяване на нефинансова информация и на предстоящата методология на Европейската комисия по чл. 2 от Директива 2014/95/ЕС.

### **Библиографска справка:**

1. *Борисова, Л. Върховенство на правото на ЕО: Пряко и непряко действие. Семинар „Съдебно сътрудничество по граждански дела”, III част. София, Европейски институт за публична администрация, 7 – 8 декември 2005 г. [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:\\_oTQxZXtRvIJ:www.nij.bg/FileHandler.ashx%3FfolderID%3D72%26fileID%3D561+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl=bg](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:_oTQxZXtRvIJ:www.nij.bg/FileHandler.ashx%3FfolderID%3D72%26fileID%3D561+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl/bg) [дата на достъпна 15.08.2016 г.].*
2. *Бюрло, А. „Вярно“ или „правилно“ трябва да говорят финансовите отчети. Относно концептуалната рамка на IASC/IASB. Е-списание ИДЕС, бр. 6/2014 г., с. 7-36. <https://www.joomag.com/magazine/-06-2014/0853737001406033503> [дата на достъпна 22.05.2016 г.].*
3. *Вейсел, А. Счетоводни нефинансови отчети за социални и екологични въпроси, доклад. Научна конференция на тема „Иновациите – двигател за*

---

<sup>25</sup> „Тихите/мълчаливи“ сметки преразглеждат дейностите, особено критичните, по отчитане на устойчивостта, така както са представени в собствените документи на фирмата (финансови отчети и доклади). „Сенчестите“ сметки съпоставят отчетената и оповестена информация с данни от други, външни за предприятието, източници – заинтересовани лица, медии, НПО, държавни регулатори и др., за да установят нейната достоверност. Двата вида анализ се правят заедно и взаимнообвързано, от независими от предприятието лица, най-често външни анализатори, и често стават публично достояние. По този начин се постига своеобразен обществен контрол за ограничаване склонността на фирмите да използват екологичните и социалните отчети за „препиране в зелено“ (greenwashing) на обществения си имидж и като „PR набухвател“, често разкривайки избирателно само положителни новини или представяйки негативните в омекотена светлина (вж. Нешева-Кьосева, Н. Въведение в екологичното и социалното счетоводство. София, Нов български университет, 2014, с. 142-143).

- икономическия растеж” (сборник доклади). София, ВУЗФ, октомври 2015 г., с. 146 – 157, с. 148.
4. Договор за функционирането на Европейския съюз, консолидиран текст. Официален вестник № С 326 от 26.10.2012 г., с. 1 – 390.
  5. Закон за счетоводството. Обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г.
  6. Йонкова, Б. Еволюция в отчетността на организациите. Списание на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България, бр. 4/2012.
  7. Йонкова, Б. Интегрираното отчитане – отговорност и отчетност. София, Издателски комплекс – УНСС, 2012.
  8. Нешева-Кьосева, Н. Въведение в екологичното и социалното счетоводство. София, Нов български университет, 2014.
  9. Пейчева, М., А. Вейсел и В. Динева. Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност, одит. София, АТЛ-50, 2016.
  10. Препоръка на Комисията № 2001/453/ЕО от 30 май 2001 г. за признаване, измерване и оповестяване на въпроси, свързани с околната среда, в годишните отчети и годишните доклади на дружествата. ОВ L 156, 13.6.2001 г.
  11. Bobitan, R-I. Key Performance Indicators Disclosures by the Integrated Reporting. Annals of the “ConstantinBrâncuși” University of TârguJiu, Economy Series, issue 1/2016, pp. 151-157.
  12. Burke, J.J., and E.C. Clark. The Business Case for Integrated Reporting: Insights from Leading Practitioners, Regulators, and Academics. Business Horizons, 59(3), 2016, pp. 273-283.
  13. European Commission. Financial Reporting Obligations for Limited Liability Companies (Accounting Directive) – frequently asked questions. MEMO/13/540, 12/06/2013.
  14. Flammer, C. Does Corporate Social Responsibility Lead to Superior Financial Performance? A Regression Discontinuity Approach. Management Science, 61(11), 2015, pp. 2549-2568.
  15. Gary, C. M., A. Fagerström, and L. G. Hassel. Accounting for Sustainability: What Next? A Research Agenda. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2011, pp. 97-111.
  16. Global Reporting Initiative (GRI). G4 Sustainability Reporting Guidelines – Reporting Principles and Standard Disclosures, 2015, <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> [Accessed 1<sup>st</sup> June 2016].
  17. International Federation of Accountants. International Guidance on Environmental Management Accounting, 2004.
  18. International Integrated Reporting Council and International Federation of Accountants. Materiality in Integrated Reporting: Guidance for the Preparation of Integrated Reports, November 2015, <http://integratedreporting.org/wp->



*content/uploads/2015/11/1315\_MaterialityinIR\_Doc\_4a\_Interactive.pdf* [Accessed 29th May 2016].

19. Schaltegger, S. *Information Costs: Quality of Information and Stakeholder Involvement – the Necessity of International Standards of Ecological Accounting. Eco-Management and Auditing* (Wiley), 4(3), 1997, pp. 87-97.
20. United Nations. *Eco-efficiency Indicators: Measuring Resource-use Efficiency and the Impact of Economic Activities on the Environment*, 2009.
21. <http://www.accountability.org/>
22. <http://www.fee.be/>
23. <https://g4.globalreporting.org/>
24. <http://integratedreporting.org/>
25. <http://www.sasb.org/>
26. <http://www.unglobalcompact.bg/>
27. <http://www.csr.bg/>
28. <http://www.bblf.bg/>
29. <http://krib.bg/bg/>

## THE NON-FINANCIAL STATEMENT UNDER THE ACCOUNTANCY ACT – LOST IN THE TRANSLATION

**Anna Lyutakova**

*PhD Student at VUZF University –Sofia,*

*Chief Expert at the Administration of the Council of Ministers,*

*„Good Governance“ Directorate*

<b>Key words:</b>	<b>Summary</b>
<p><i>Accountancy Act</i></p> <p><i>Directive 2014/95/EU</i></p> <p><i>Non-financial information</i></p> <p><i>Non-financial statement</i></p> <p><i>Environmental and social issues</i></p> <p><i>Integrated reporting</i></p>	<p><i>On 01.01.2017, the provisions of the new Accountancy Act about the non-financial statement enter into force. This novelty for the European Union is introduced by Directive 2014/95/EU amending the effective accounting directive 2013/34/EU. The non-financial statement attracts attention not only because it is mandatory for certain enterprises and is subject to mandatory audit, but also because of the lack of practice in its preparation from previous years. What additional requirements does the non-financial statement pose, is the directive transposed adequately into the Accountancy Act, and how could the reporting units compensate for the legislative unconformities and gaps in the act? These issues are the focus of the present article.</i></p>