



# Изготвяне и публикуване на нефинансова декларация според нормативните изисквания на закона за счетоводството

Даниела Георгиева\*

## Въведение

Ретроспективно концепцията за оповестяване на нефинансова информация се появява преди около шестдесет години. Нейната цел е оповестяване на данни от нефинансово естество, които обхващат различни аспекти от дейността на организацията и носят добавена стойност на потребителите на информацията в нея. Първоначално изготвянето и публикуването на нефинансова информация има незадължителен характер, като оповестените данни се определят и систематизират от мениджърския персонал на съответната организация. Наличието на подобно обстоятелство обаче е предпоставка за ограничаване на възможностите нефинансовата информация на предприятията от даден сектор да бъде съпоставима и коректно анализирана във времето.

В специализираната литература<sup>1</sup> се посочва, че първият опит на Европейската комисия (ЕК) нормативно да регулира изготвянето и оповестяването на нефинансова информация от

предприятията е през 2003 г. с инициране въвеждането на Директива 2003/51/ЕО<sup>2</sup>. Въвеждането на директивата обаче не води до съществено подобряване на нефинансовата отчетност на организациите<sup>3</sup>. Текущо Европейската комисия продължава да подкрепя редица програми и стратегии, с които се стреми да увеличи степента на прозрачност и достоверност на финансовите отчети на предприятията<sup>4</sup>. Дейностите на комисията са основно насочени към повишаване на корпоративната устойчивост и социална отговорност на организациите, чрез създаване на единни изисквания за оповестяване на нефинансова информация. Във връзка с това през 2014 г. е въведена Директива 2014/95/ЕС<sup>5</sup>, която предвижда и някои съществени изменения в Директива 2013/34/ЕС<sup>6</sup>. В по-конкретен аспект, предприятията<sup>7</sup> които извършват дейност от обществен интерес следва да „включват“ в доклада за дейността си и нефинансова декларация<sup>8</sup>. Съществено условие е тези предприятия да отговарят на критерия за големи предприятия<sup>9</sup>, които към датите на своите балансови отчети надвишават

<sup>2</sup> Директива 2003/51/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 18 юни 2003 г. за изменение на Директива 78/660/ЕО, 83/349/ЕО, 86/635/ЕО и 91/674/ЕО на съвета относно годишните I консолидирани счетоводни отчети на някои видове дружества, банки I други финансови институции I застрахователни предприятия, Офитшиален вестник на Европейския съюз, L 178/16 от 17.07.2003 г.

<sup>3</sup> Szabó, D. & Sørensen, K. (2015) New EU Directive on the Disclosure of Non-Financial Information (CSR). European Company and Financial Law Review. [Online] 12(3). P. 307-340. Available from:

[http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/\\$002fj\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.pdf?t:ac=j\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.xml](http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/$002fj$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.pdf?t:ac=j$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.xml) [Accessed 22/04/2016, p. 312.

<sup>4</sup> По-подробно виж: Ivanova, R. (2015) Nefinansovata informatshia vuv finansovite otcheti – factor za povishavane na konkurentosposobnostta na predpriyatiyata // Ikonomika na Bulgaria I Europeyskiya suyuз: konkurentosposobnost I inovatshii, VUZF, S. s. 251-260.

<sup>5</sup> Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансовата информация I на informatshiya za mnogoobrazieto ot strana na nyakoi golemi predpriyatiya I grupi, Офитшиален вестник на Европейския съюз L 330 от 15.11.2014 г.

<sup>6</sup> Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета относно годишните финансови отчети, консолидирани финансови отчети I svurzanite dokladi na nyakoi vidove predpriyatiya I za izmenenie na Direktiva 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета I za otmyana na Direktiva 78/660/ЕО и 83/349/ЕО на Съвета, Офитшиален вестник на Европейския съюз L 182 от 29.6.2013 г.

\* гл. ас. д-р Даниела Георгиева,

Международно Висше Бизнес Училище - Ботевград

<sup>1</sup> Szabó, D. & Sørensen, K. (2015) New EU Directive on the Disclosure of Non-Financial Information (CSR). European Company and Financial Law Review. [Online] 12(3). P. 307-340. Available from:

[http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/\\$002fj\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.pdf?t:ac=j\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.xml](http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/$002fj$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.pdf?t:ac=j$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.xml) [Accessed 22/04/2016], p. 312.



изискването за среден брой служители през финансовата година от 500 човека<sup>10</sup>. По данни от Федерацията на европейските счетоводители броят на предприятията от обществен интерес в държавите – членки на Европейски съюз (ЕС) е 27 886<sup>11</sup>. Счита се, че въведеното законодателно изискване за изготвяне на нефинансова декларация ще засегне близо 6000 от тях<sup>12</sup>.

Измененията в Директива 2013/34/ЕС относно изготвянето и оповестяването на нефинансова декларация са транспонирани и в

<sup>7</sup> От терминологична гледна точка в нормативната уредба, имаща отношение по въпроса е въведено понятието „предприятие“. По смисъла на § 1, т.1 от Допълнителните разпоредби на Закона за малките и средни предприятия под „предприятие“ следва да се разбира всяко физическо, юридическо лице или гражданско дружество, което извършва стопанска дейност, независимо от собствеността, правната и организационна форма. В най-общ план под дружество се разбира обединение на две или повече лица с цел извършване на стопанска дейност с общи средства. В качеството на организация следва да се разбира обединение на лица за осъществяване на обща цел при определени норми на поведение, длъжностна йерархия и официален статут. На база предходното може да се направи заключение, че еднотипното и в трите понятия (предприятие, дружество и организация) е извършването на обща дейност от няколко юридически обединени лица за осъществяване на обща цел. Въпреки, че автора разбира фундаменталните различия на понятията за целите на настоящата разработка те ще се използват еднозначно.

<sup>8</sup> Законодателните разпоредби относно съдържанието и изискванията за публикуване на „нефинансова декларация“ важат в еквивалентен аспект и за „консолидираната нефинансова декларация“ (ЗСч, 2015, чл. 52). Обект на изучаване в настоящата разработка е само нефинансовата декларация, като направените изводи и препоръки могат да се интерпретират и за целите на консолидираната нефинансова декларация.

<sup>9</sup> Големите предприятия според Директива 2013/34/ЕС са предприятия, които към датите на балансите си надхвърлят праговете по най-малко два от следните три показателя: а) обща сума на баланса: 20 000 000 EUR; б) нетен оборот: 40 000 000 EUR; в) среден брой на служителите през финансовата година: 250 (Директива 2013/34/ЕС, чл.3, ал.3).

<sup>10</sup> Direktiva 2013/34/ES na Evropeyskya parlament I na Suveta otnosno godishnite finansovi otcheti, konsolidiranite finansovi otcheti I svurzanite dokladi na nyakoi vidove predpriyatija I za izmenenie na Direktiva 2006/43/EO na na Evropeyskya parlament I na Suveta I za otmyana na Direktiva 78/660/EIO и 83/349/EIO na Suveta, Ofitshialen vestnik na Evropeyskiya suyuz L 182 ot 29.6.2013 g., chl.1, par.1.

<sup>11</sup> Definition of Public interest entities in Europe, Federation of European Accountants, 2014, p.8.

<sup>12</sup> Statement /14/291. Disclosure of non-financial information: Europe's largest companies to be more transparent on social and environmental issues, European Commission, Brussels, 2014.

<sup>13</sup> Големи предприятия според Закона за счетоводството са предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период надвишават най-малко два от следните показатели: 1. балансова стойност на активите – 38 000 000 лв.; 2. нетни приходи от продажби – 76 000 000 лв.; 3. средна численост на персонала за отчетния период – 250 души.

българското законодателство с приемане на нов Закон за счетоводството (ЗСч). В текстовете на нормативния документ законодателя предвижда от 01.01.2017 г. големите предприятия<sup>13</sup> от обществен интерес да изготвят нефинансова декларация и да я „включат“<sup>14</sup> в доклада за дейността си. По данни от Федерацията на европейските счетоводители броят на предприятията от обществен интерес в България е около 900<sup>15</sup>. Текущо не съществуват конкретни данни относно броя на големите предприятия от обществен интерес, осъществяващи дейност на територията на страната ни. Смята се обаче, че задължените да изготвят и публикуват нефинансова декларация организации ще се увеличи в близко бъдеще<sup>16</sup>.

Въвеждането на законодателното изискване за изготвяне и публикуване на нефинансова декларация, като нов елемент от отчетността на българските предприятия от обществен интерес е съпроводено с няколко все още неизяснени обстоятелства.

На първо място проблемен момент възниква при конкретизиране на задължените да изготвят документа лица. Определянето на обхвата на организациите, които следва да съставят и публикуват нефинансова декларация е от значение и от гледна точка на факта, че текущо не съществува ясна и общоприета дефиниция на понятието „предприятие от обществен интерес“.

На второ място следва да се отбележи, че Законът за счетоводството дава само основни насоки относно подлежащата на публикуване информация в декларацията. Липсата на конкретни показатели, които следва да бъдат оповестени може да се разгледа и като възможност за различни интерпретации на

<sup>14</sup> Закон za schetovodstvoto, obn. Dv. br. 95, ot 8.12.2015 g., posl.izm. I dopul. DV. Br. 74 ot 2016 g., chl.41.

<sup>15</sup> Definition of Public interest entities in Europe, Federation of European Accountants, 2014, p.7.

<sup>16</sup> Szabó, D. & Sørensen, K. (2015) New EU Directive on the Disclosure of Non-Financial Information (CSR). European Company and Financial Law Review. [Online] 12(3). P. 307-340. Available from:

[http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/\\$002fj\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.pdf?ac=j\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.xml](http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/$002fj$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.pdf?ac=j$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.xml) [Accessed 22/04/2016], p.320; Filipova-Slancheva, A. (2015) Non-financial Reporting in Bulgaria – Status and Challenges // The 3rd Human and Social Sciences at the Common Conference, p.42.



необходимата за събиране и анализ информация от задължените да изготвят документа лица.

На трето място новият ЗСч задължава големите предприятия от обществен интерес да включат в доклада за дейността си информация и анализи по въпроси, свързани с екологията и служителите, като същевременно следва да бъде изготвен и отделен доклад за информацията изисквана от нефинансовата декларация. В случая съставянето на отделен доклад с еднотипна в декларацията информация би увеличило необходимото време и ресурси за разписване и публикуване на документите. Подобно обстоятелство може да има негативен ефект в посока пренебрегване ролята и значението на декларацията от нейните съставители.

Наличието на предходно посочените проблемни аспекти могат да доведат от една страна до некоректност на информацията в декларацията и увеличаване на административните тежести, а от друга – до „обезсмисляне“ изготвянето на документа. Коректното идентифициране на засегнатите от законодателя дружества, както и ясното определяне на структурата и съдържанието на декларацията би подпомогнало за навременното събиране на необходимите за оповестяване данни и последващия анализ на засегнатите в документа ключови показатели.

Основна цел на разработката е да се направи сравнителен анализ на текущо приложимите европейски и национални нормативни изисквания по повод структурата, съдържанието и публикуването на нефинансовата декларация. Подобен анализ би подпомогнал за изясняване на необходимите за оповестяване компоненти в декларацията, чрез което се цели оптимизиране на процеса на изготвяне на документа както на етапа на събиране и обработка на необходимите за оповестяване данни, така и на етапа на годишното счетоводно приключване (когато следва да бъде изготвена декларацията).

За постигане на основната цел на разработката автора си поставя следните изследователски задачи:

- Да се конкретизира обхвата на предприятията, за които законодателя вменява изискването да се оповестят данни с

нефинансова насоченост чрез декларацията.

- Да се определи какво представлява нефинансовата декларация на база разграничаване на основните елементи, които следва да се включат в съдържателната част на документа.

- Да се анализират основните европейски и национални нормативни изисквания по повод изготвянето и публикуването на нефинансова декларация.

Основен обект на изследване в разработката са големите предприятия от обществен интерес, а основен предмет е нефинансовата декларация.

Изследователската теза, която застъпва автора е, че чрез изясняване на характера, структурата, съдържанието и изискванията за изготвяне и публикуване на нефинансовата декларация се оптимизира процесът на първоначално и последващо събиране и анализиране на подлежащите на оповестяване данни.

Възприетият изследователски метод се основава на анализ на въведените в европейското и национално законодателство нормативни документи, както и на научни трудове на специалисти в областта.

## 1. Обхват на предприятията от обществен интерес

Текущо не съществува общоприета дефиниция на понятието „предприятие от обществен интерес“. В нормативната уредба на ЕС са изброени организациите, които попадат в хипотезите на подобен вид юридически лица. В най-общ план това са<sup>17</sup>:

- предприятия, регламентирани от правото на държава-членка, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати за търгуване на регулиран пазар на която и да е държава-членка;

- кредитните институции;

- застрахователните предприятия;

- предприятията, които имат голяма обществена значимост поради характера на стопанската им дейност, техния размер или броя на заетите в тях лица.

Сравнително по-обширно е определението,

<sup>17</sup> Direktiva 2014/56/ES на Evropeyskiya parlament I na Suveta ot 16 april 2014 g. za izmenenie na Direktiva 2006/43/EO otosno zadulzhitelniya odit na godishnite chetovodni otcheti I konsolidiraniye schetovodni otcheti, Ofitshialen vestnik na Evropeyskiya suyuz, L 158 ot 27.05.2014 g., chl.1, par.2, t. E.



предложено от International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). В рамките на разглежданата дефиниция се включват регистрирани на борсата предприятия, както и всяка организация, определена от законодателството или нормативна разпоредба като предприятие от обществен интерес<sup>18</sup>. В допълнение предприятие от обществен интерес е и всяка организация по отношение на която законодателството или нормативна разпоредба изискват одитът да бъде осъществен в съответствие със същите изисквания за независимост, които се прилагат спрямо регистрираните на борсата дружества.

В Р. България до 01.01.2016 г. определение на понятието „предприятие, извършващо дейност от обществен интерес“ съществуваше в текстовете на Закона за независимия финансов одит (ЗНФО). Законодателя определя, че това са:

- публични дружества и емитенти на ценни книжа в страната, както и в друга държава-членка на ЕС, и Европейското икономическо пространство<sup>19</sup>;

- кредитните институции;

- застрахователните, презастрахователните и пенсионноосигурителните дружества;

- търговските дружества, които произвеждат, пренасят и продават електроенергия и топлоенергия, както и търговските дружества, които внасят, пренасят, разпределят и транзитират природен газ;

- търговските дружества, които предоставят водоснабдителни, канализационни и телекомуникационни услуги;

- „Български държавни железници“ – ЕАД и дъщерните му предприятия.

Текущо при определяне на дружествата, извършващи дейност в обществен интерес ЗНФО<sup>20</sup> прави препратка към Закона за счетоводството, където са регламентирани следните предприятия<sup>21</sup>:

1. Предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания

пазар в държава – членка на Европейския съюз;

2. Кредитни институции;

3. Застрахователи и презастрахователи;

4. Пенсионноосигурителните дружества и управляваните от тях фондове;

5. Инвестиционни посредници, които са големи предприятия според изискванията на Закона за счетоводството;

6. Колективни инвестиционни схеми и управляващи дружества, по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране<sup>22</sup> (ЗДКИСДПКИ). Предприятията, които попадат в предходно посочената хипотеза следва да са големи предприятия според изискванията на Закона за счетоводството.;

7. Финансови институции по смисъла на Закона за кредитните институции (ЗКИ), които са големи предприятия по Закона за счетоводството. В качеството си на финансови институции ЗКИ посочва финансовите холдинги, финансовите холдинги със смесена дейност, платежните институции и управляващите дружества. В допълнение законодателя предвижда под финансова институция да се разбира и лице, различно от кредитна институция, чиято основна дейност е насочена към извършването на една или повече от следните услуги<sup>23</sup>:

а) извършване на платежни дейности по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи<sup>24</sup>.

б) издаване и администриране на други средства за плащане, като например пътнически чекове и кредитни писма;

в) дейности по финансов лизинг;

г) извършване на гаранционни сделки;

д) търгуване за собствена сметка или за сметка на клиенти с чуждестранна валута и благородни метали. В обхвата на предходното не се включват деривативните финансови инструменти върху чуждестранна валута и благородни метали;

<sup>18</sup> Rukovodstvo po etichen kodeks za profesionalni schetovoditeli, International Federation of Accountants, IESBA, 2015, s. 126-127.

<sup>19</sup> Zakon za nezavisimiya finansov odit, obn. DV. br. 101 ot 2001g. izm. i dopul. DV. Br.15 ot 2013 g., Dopulnitelni razporedbi, par.1, t.11.

<sup>20</sup> Zakon za nezavisimiya finansov odit, obn. DV. br. 101 ot 2001g. izm. i dopul. DV. br. 95 ot 2015 g., par. 1, t. 11.

<sup>21</sup> Zakon za schetovodstvoto, obn. Dv. br. 95, ot 8.12.2015 g., Dopulnitelni razporedbi, par. 1, t. 22.

<sup>22</sup> Zakon za deynostta na kolektivnite investitshionni shemi I na drugi predpriyatiya za kolektivno investirane, Obn. DV. Br.77 ot 2011 g., posl. izm. i dopul. DV. br. 34 ot 2015 g., chl.4.

<sup>23</sup> Zakon za kreditnite institutshii, obn. DV. br. 59 ot 2006 g., posl. izm. i dopul. DV. br. 94 ot 2015 g., Chl.3.

<sup>24</sup> Zakon za platezhnrite usluzhi I platezhnrite sistemi, obn. DV. br. 23 ot 2009 g., posl. izm. i dopul., DV. br. 102 ot 2015 g., v sila ot 1.01.2016 g., chl.4.



е) предоставяне на услуги и/или извършване на инвестиционни дейности по смисъла на Закона за пазарите на финансови инструменти<sup>25</sup>.

ж) парично брокерство;

з) придобиване на вземания по кредити и друга форма на финансиране, като например факторинг и форфетинг;

и) дейности по издаване на електронни пари;

й) услуги по придобиване на участия в кредитна институция или в друга финансова институция;

к) отпускане на заеми със средства, които не са набрани чрез публично привличане на влогове или други възстановими суми.

8. „Холдинг Български държавни железници“ – ЕАД, и дъщерните му предприятия;

9. Национална компания „Железопътна инфраструктура“;

10. Търговски дружества, с предмет на дейност производство, пренос или продажба на електроенергия и/или топлоенергия, които са големи предприятия по Закона за счетоводството;

11. Търговски дружества, с предмет на дейност внос, пренос, разпределяне и/или транзит на природен газ. Предприятията, отговарящи на предходното изискване следва да са големи предприятия по смисъла на Закона за счетоводството;

12. Търговски дружества, чиято основна дейност е да предоставят водоснабдителни и канализационни услуги.

На база предходно разгледаните дефиниции, въведени в националното ни законодателство могат да се направят следните четири основни заключения:

На първо място дружествата, предлагащи телекомуникационни услуги вече не са предприятия от обществен интерес по силата на Закона за счетоводството.

На второ място в качеството си на предприятие от обществен интерес се определят дружествата, които имат предмет на дейност производство, пренос или продажба на електроенергия и/или топлоенергия; внос, пренос, разпределяне и/или транзит на

природен газ, както и предоставяне на водоснабдителни и канализационни услуги само в случаите, в които те отговарят на изискването за големи предприятия по смисъла на ЗСч.

На трето място следва да се отбележи, че класифицираните от националния ни законодател предприятия от обществен интерес не са ограничени само до определените в Директива 2014/56/ЕС дружества. Във връзка с това в текстовете на Закона за счетоводството са допълнително въведени дружества на национално ниво, които попадат в обхвата на разглежданите организации.

На четвърто място, в Закона за счетоводството, както и предходно в ЗНФО, се възприема въведения в Директива 2014/56/ЕС подход за изброяване на предприятията от обществен интерес.

Безспорен е факта, че за целите на нефинансовата декларация следва да се възприеме въведената в новия Закон за счетоводството дефиниция на предприятията от обществен интерес. Като се присъединяваме към мнението на Димитър Желязков обаче смятаме, че дефиницията на дадено понятие трябва да задава точни критерии по които да се определят попадащите в обхвата му организации<sup>26</sup>. Следователно самото изброяване на предприятията не следва да се тълкува като дефиниция. В този смисъл е подходящо и полезно въвеждането на теоретично определение на предприятията от обществен интерес, а направеното в Закона за счетоводството изброяване да има допълнителен и пояснителен характер. Подобно определение следва да конкретизира какъв точно е обществения интерес, който дружествата удовлетворяват. От етимологична гледна точка терминът „интерес“ е свързан с опознаване на обект, събитие или явление, което е от значение или полза за интересувания се. В този смисъл не е без значение дали предприятието предлага продукти и услуги в политически, финансов, духовен, образователен или друг интерес на гражданите. Във връзка с предходното предлагаме като предприятия от обществен интерес за целите на нефинансовата

<sup>25</sup> Закон за пазарите на финансови инструменти, обн. ДВ. br. 52 от 2007г. посл. изм. i dopul. DV. br. 94 от 2015g, chл. 5, al. 2 i 3.

<sup>26</sup> Zhelyazkov, D., Za noviya zakon za schetovodstvoto // IDES, br.1, 2016, S.37.



декларация да се разбират регистрирани на капиталовите пазари юридически лица, които предлагат финансови, кредитни и/или инвестиционни продукти и/или услуги на обществото, както и предприятията, посочени в Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството, които са значими за гражданите поради характера на дейността им, размера или броя на заетите в тях лица.

## **2. Нефинансовата декларация като нов елемент от отчетността на предприятията от обществен интерес**

В най-общ план нефинансовата декларация може да се разглежда като документ, в който предприятията оповестяват информация относно възприети политики и извършвани от страна на организацията дейности, които нямат финансов характер. В по-тесен аспект чрез декларацията се цели оповестяването на данни, свързани с развитието и икономическата стабилност на дружеството в сферата на околната среда, служителите и социалната му политика. Оповестените данни не могат да бъдат коректно интерпретирани от потребителите на информацията само на основата на стойностни измерители, поради което съществува необходимост от описателно представяне на съответните политики, събития и сделки. Коректното изготвяне и оповестяване на данните в нефинансовата декларация има съществено значение за имиджа на предприятието пред кредиторите, инвеститорите, клиентите и обществото като цяло.

Изготвянето на нефинансова декларация следва да се разглежда като етап от процеса на годишното счетоводно приключване. Изграждането на съдържателната ѝ част е в пряка зависимост от текущата и периодична счетоводна отчетност на предприятията от обществен интерес. Определянето на същността и елементите на документа са от особено значение както в началото на отчетния период при съставяне на счетоводната политика на организацията, така и при изготвяне на финансовите отчети. С цел коректното определяне на същността на нефинансовата декларация е подходящо и полезно да се посочат основните европейски и национални

нормативни изисквания относно изготвянето и публикуването ѝ.

Текущо в европейското законодателство не са въведени ясни изисквания относно структурната и съдържателна част на декларацията. Посочва се, че тя следва да съдържа описание на политиките, резултатите и рисковете, свързани с околната среда, служителите и социалните въпроси, зачитането на правата на човека, както и борбата с корупцията и подкупите<sup>27</sup>. Информацията следва да съдържа и данни относно процесите на надлежна проверка, прилагани от дружеството, по отношение на веригите на доставки и веригите на подизпълнителите на организацията. Целта е да се „идентифицират, предотвратят и смекчат съществуващите и потенциални неблагоприятни въздействия“ за предприятието. Директива 2014/95/ЕС допълнително изисква разписването на информацията относно<sup>28</sup>:

- Текущото и предвидимо въздействие на дейността на предприятието върху околната среда, здравето, безопасността и защита на човешките права и свободи. Във връзка с предходното големите предприятия от обществен интерес следва да оценят, класифицират, регистрират, обработят, анализат и оповестят данни за използването на енергия от възобновяеми и/или невъзобновяеми източници, емисиите на парникови газове, потреблението на вода и замърсяването на въздуха.

- Възприетите от организациите действия за осигуряване на равенство между половете, както и прилагането на основните конвенции на Международната организация на труда.

- Условиата на труд в организациите, социалния диалог, зачитането на правото на информиране и консултиране на работниците, както и зачитането на синдикалните права.

<sup>27</sup> Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансовата информативна и на информативна за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи, Офитшиален вестник на Европейския съюз L 330 от 15.11.2014 г., Preambyul.

<sup>28</sup> Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансовата информативна и на информативна за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи, Офитшиален вестник на Европейския съюз L 330 от 15.11.2014 г., Preambyul.



- Здравословните и безопасни условия на работното място, диалога с местните общности и/или действията, предприети с оглед на защитата и развитието на тези общности.

- Данни за ефектите от извършените действия по отношение на възприетите и прилагани от организацията екологични и социални политики, измерени на основата на ключови показатели за резултата от дейността, имащи отношение към конкретната стопанска дейност.

- По отношение на правата на човека, борбата с корупцията и подкупите, нефинансовата декларация следва да съдържа описание на дейностите по предотвратяване на нарушенията на правата на човека и/или наличните инструменти за борба с корупционните практики.

- В случай, че съществуват условия част от стопанските отношения, продукти или услуги на предприятията да предизвикат неблагоприятни въздействия върху околната среда и социална сфера, то тази информация подлежи на допълнително оповестяване в декларацията.

Предходно посочените данни трябва коректно да бъдат описани в нефинансовата декларация, заедно с кратка информация за бизнес модела на предприятието, както и прилаганите методи, чрез които големите предприятия от обществен интерес управляват екологичните си и социални рискове<sup>29</sup>.

От гледна точка на българската правна рамка Законът за счетоводството изисква информацията в „нефинансовата декларация“ да съдържа четири основни елемента<sup>30</sup>.

На първо място в декларацията следва да се опише бизнес модела на предприятието. В конкретен аспект се посочват данни, относно целта, стратегията, организационната структура, инфраструктурата и продуктовата гама на предприятието. В обхвата на този елемент попадат и допълнителни данни, относно изготвените и прилагани от предприятието политики по отношение на основните и спомагателните му дейности.

На второ място законодателя изисква в декларацията да се посочи информация за

политиките, които предприятието е възприело и прилага по отношение на екологичните и социални въпроси. Следва да се опишат и екологичните и социални дейности, извършени от организацията през отчетния период, както и постигнатите резултати от тях.

На трето място дружеството следва да оповести информация, относно целите, рисковете и задачите, които предстоят по отношение на разглежданите политики. Законодателя изисква оповестяването и на такива дейности, които биха довели до неблагоприятно въздействие върху екологията, служителите или други социални въпроси.

На четвърто място в текстовете на декларацията следва да се опишат основните показатели за резултатите от дейностите, свързани с екологичните и социални въпроси.

На база предходното може да се твърди, че както европейското така и националното ни законодателство очертават само основната съдържателна рамка на декларацията като дават възможност предприятията самостоятелно да идентифицират ключовите показатели, подлежащи на оповестяване. Подобно обстоятелство е „разбираемо“ от гледна точка на факта, че в обхвата на големите предприятия от обществен интерес попадат разнообразни по дейност организации. Въпреки това липсата на ясна методология относно отчетността на данните в нефинансовата декларация намалява добавената стойност на документа за вътрешните и външни потребители на информацията в нея. В този смисъл е възможно ролята и значението на нефинансовата декларация да бъдат „подценени“ от страна на нейните съставители. Следва да се отбележи, че оповестяването на нефинансова информация отдавна е част от отчетността на множество големи предприятия в световен и национален план, като например Casio<sup>31</sup>, RWE<sup>32</sup>, Enel<sup>33</sup>, Danone<sup>34</sup>, ТЕЦ Бобов Дол ЕАД<sup>35</sup> и др.

<sup>31</sup> Po-podrobno viz: <http://web.casio.com/csr/env/data/>, posledno poseshenie na 08.10.2016.

<sup>32</sup> Po-podrobno viz: <https://www.rwe.com/web/cms/en/1498198/rwe/responsibility/environment/>, posledno poseshenie na 08.10.2016.

<sup>33</sup> Po-podrobno viz: <https://www.enel.com/en/investors/archive/2016/09/annual.html>, posledno poseshenie na 08.10.2016.

<sup>34</sup> Po-podrobno viz: <http://www.danone.bg/environment/environment-policy/>, posledno poseshenie na 08.10.2016.

<sup>35</sup> Po-podrobno viz: <https://eea.government.bg/eea/main-site/bg/rr/r-kpkz/dokladi-10/BobdrR.pdf>, posledno poseshenie na 08.10.2016.

<sup>29</sup> Pak tam, chl. 1, t. 1.

<sup>30</sup> Zakon za schetovodstvoto, obn. Dv. br. 95, ot 8.12.2015 g., posl.izm. I dopul. DV. Br. 74 ot 2016 g., chl. 48, al.2.



Проучванията показват, че в най-голяма степен нефинансови данни с екологичен и социален характер се оповестяват като елементи от финансовите отчети на предприятията<sup>36</sup>. Те могат да бъдат самостоятелно изведени в отделен доклад или като част от доклада за дейността на предприятията. Екологичната и социална отчетност, както и наличието на добри практики по повод оповестяването на задължителна и/или доброволна нефинансова информация е обект на анализи и интерпретации от страна на редица специалисти<sup>37</sup> и професионални организации<sup>38</sup>. Основна тяхна цел е създаването на подходящ набор от данни за оптимизиране на подлежащата на публикуване нефинансова информация. Подобни практики, методи и предложения обаче не са обект на анализ в настоящата разработка, поради което те няма да бъдат детайлно изследвани.

Необходимостта от изготвяне на методология по повод отчетността на нефинансовата информация от предприятията е взета под внимание и от Европейската комисия, която в началото на 2016 г. осъществи представително проучване сред държавите-членки на ЕС. В проучването са взели участие общо 346 респондента, от които само една организация е регистрирана в Р. България. На база анализ на публикуваните данни на интернет страницата на Европейската комисия могат да се направят следните изводи и препоръки<sup>39</sup>:

<sup>36</sup> По-подробно viz: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/11/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.html>, последно посещение на 08.10.2016.

<sup>37</sup> За повече подробности viz: Kyoseva, N., Vuvdenie v ekologichnoto I sotsialnoto schetovodstvo, NBU, S., 2014; Manolov, Tsh., Oповestyavane na razhodite za opazvane na okolnata sreda – teoretichni aspekti I prakticheskoto osushchestvyavane v Bulgariya, dostupno na internet adres: [http://journal.ue-varna.bg/uploads/20150220083008\\_31090409654e6f0906ef53.pdf](http://journal.ue-varna.bg/uploads/20150220083008_31090409654e6f0906ef53.pdf), последно посещение на 08.10.2016.

<sup>38</sup> За повече подробности viz: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/11/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.html>, последно посещение на 08.10.2016; Framework Contract for projects relating to Evaluation and Impact Assessment activities of Directorate General for Internal Market and Services, Disclosure of non-financial information by Companies, Centre for strategy and evaluation services, UK, 2011.

<sup>39</sup> Prouchvane na Evropeyskata komisiya, [Onlayn] Available at: <https://ec.europa.eu/eusurvey/publication/non-financial-reporting-guidelines-2016?surveylanguage=en>. [Otvaryano na 26/04/2016]. Zaklyucheniya sa napraveni na baza otgovorite na respondentite na postavenite v prouchvanero vuprosi s nomera 3, 6, 8, 9.

1. От гледна точка на потребителите на нефинансовата информация респондентите се обединяват около мнението, че данни, които нямат финансово естество са от съществено значение предимно за акционерите и инвеститорите на организацията. На тази основа може да се твърди, че оповестените нефинансови данни трябва да имат добавена стойност най-вече за външните за отчетно обособената единица физически и юридически лица. За тази цел информацията трябва да е надеждна, неутрална, достоверна и сравнима. В най-голяма степен сравнимостта на данните е основополагащ фактор за взимането на обосновани икономически решения от потребителите на информацията. Сравнимост на нефинансовите данни би могла да се постигне с въвеждането на еднотипни критерии и показатели за организациите, които оповестяват информация от нефинансово естество. Следователно е подходящо и полезно въвеждането на ясни и унифицирани критерии и показатели за големите предприятия от обществен интерес по повод изготвянето и оповестяването на нефинансова декларация.

2. За участващите в проучването лица, оповестените нефинансови данни следва да са приоритетно насочени към постигнатите от страна на предприятието резултати по отношение на екологията, социалните въпроси, служителите, както и всяка друга информация, която няма финансов аспект. На следващо място оповестената нефинансова информация трябва да представя подробни данни относно възприетите от страна на организацията политики по отношение на рисковете, които нямат финансово естество. В най-ниска степен респондентите проявяват интерес спрямо предоставените от предприятията данни, относно развитието на организациите и позиционирането им на пазара. Във връзка с предходното може да се твърди, че в качеството си на потребители на нефинансова информация участващите в проучването лица имат основен интерес към постигнатите резултати, а не към извършените от страна на организацията дейности.

3. За подходящо и полезно според респондентите се счита въвеждането на ключови показатели за ефективност (key



performance indicators) като елемент от оповестените екологични и социални данни. В допълнение участващите в проучването юридически и физически лица се обединяват около мнението, че ЕК следва да създаде такава методология за отчитане на нефинансовата информация, която да е приложима както за компаниите попадащи в обхвата на Директива 2014/95/ЕС, така и за всички организации, оповестяващи данни от нефинансово естество. Методологията следва да не ограничава предприятията в преценката им каква нефинансова информация да оповестят, а да позволява „свобода“ при избор на ключовите показатели за ефективност. Изготвените от Европейската комисия насоки следва да допълват нормативната рамка в областта, а не изцяло да са заимствани от нея.

За да е изпълнено изискването за изготвяне на нефинансова декларация Закона за счетоводството вменява на предприятията следните задължения:

На първо място, в доклада за дейността следва да е включена информация и анализ по въпроси, свързани с екологията и служителите<sup>40</sup>. От съдържателна гледна точка в годишния доклад за дейността се посочват данни с финансов и нефинансов характер относно състоянието, дейностите и главните рискове и несигурни обстоятелства, пред които е изправена организацията във връзка с екологичните и социални въпроси<sup>41</sup>. Следователно данните относно екологичните и социални дейности на организациите следва да се разглеждат като задължителни елементи на годишния доклад за дейността. От тази гледна точка разписването на предходно посочената информация в доклада за дейността е законодателно изискване, което не зависи от наличието или не на нефинансова декларация. В този смисъл е подходящо и полезно предприятията, които са законово задължени да изготвят нефинансова декларация ясно да прецизират основните компоненти, които следва да оповестят както в декларацията, така и годишния доклад за дейността си.

На второ място предприятията от обществен интерес трябва да изготвят отделен доклад за информацията, изисквана за нефинансовата декларация. В текстовете на Директива 2014/95/ЕС е дадена възможност държавите-членки да освобождават предприятия от задължението за изготвяне на нефинансова декларация. Съществено изискване е дружествата да представят отделен доклад, отнасящ се до същата финансова година и обхващащ еднотипно с нефинансовата декларация съдържание<sup>42</sup>. Според текстовете на Закона за счетоводството обаче предприятията са изпълнили задължението за изготвяне на нефинансова декларация в случаите, в които са съставили отделен доклад за информацията, изисквана за нефинансовата декларация. По наше мнение съставянето и на доклад и на нефинансова декларация с еднакво съдържание е по същество нецелесъобразно. В този смисъл за целите на отчетността е подходящо организациите да изготвят или отделен доклад за информацията, изисквана за нефинансовата декларация или самата нефинансова декларация.

Заклучителен етап от съставянето на декларацията е публикуването на доклада за информацията, изисквана за нея заедно с доклада за дейността от големите предприятия от обществен интерес. В допълнение, доклада трябва да е обществено достъпен в срок до 30 юни на следващата година на интернет страницата на предприятието, като това обстоятелство се посочва в доклада за дейността.

### Заклучение

Изготвянето и публикуването на нефинансова декларация следва да се разглежда като нов момент от информационно-счетоводната отчетност на големите предприятия от обществен интерес. Основна цел на документа е на база коректното и ясно представяне на данните в декларацията да се подобри екологичния и социален имидж на

<sup>40</sup> Закон за счетоводството, обн. ДВ. br. 95, ot 8.12.2015 g., posl.izm. I dopul. DV. Br. 74 ot 2016 g., chl.49.

<sup>41</sup> Закон за счетоводството, обн. Дв. br. 95, ot 8.12.2015 g., posl.izm. I dopul. DV. Br. 74 ot 2016 g., chl. 39.

<sup>42</sup> Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансовата информация I на информацията за многообразието от страна на някои големи предприятия I групи, Офитшиален вестник на Европейския съюз L 330 ot 15.11.2014 g., Preambyul 6



задължените да я изготвят и публикуват лица. Самият процес на съставяне на декларацията обаче е свързан не само с изразходването на повече ресурси за изготвяне, публикуване и одит на документа, но и с предварителна подготовка на изискуемите за оповестяване данни. Ясното определяне на съдържателните изисквания на нефинансовата декларация в началото на отчетния период способства за навременното събиране и обработка на подлежащата на публикуване информация.

На настоящия етап действащата в областта нормативна уредба на европейско и национално ниво дава предимно общи насоки относно съдържанието на нефинансовата декларация. На тази основа е подходящо при съставяне на документа предприятията от обществен интерес да вземат под внимание съществуващите международни, европейски и национални ръководства в областта. Такива ръководства са например UN Global Compact, ISO 26000, OECD Guidelines for Multinational Enterprises, Global Reporting Initiative (G4 standard) и др. В случая използването на множество и разнообразни източници на информация може да се окаже причина лицата, които изготвят декларацията да не отделят достатъчно време и ресурси за събиране, обработка и анализ на подлежащите на оповестяване данни.

Фактор с допълнително негативно влияние върху изготвянето на документа е факта, че в ЗСч се изисква съставянето и на отделен доклад за информацията, изисквана за нефинансовата декларация. Докладът и декларацията следва да се разглеждат самостоятелно от техните съставители, което би довело до изразходване на повече време и ресурси за изготвянето и публикуването им. На тази основа смятаме за подходящо да се преразгледа необходимостта от разписване на отделен доклад за информацията, изисквана за нефинансовата декларация. Следва да се отбележи, че законодателя не е въвел и изискване относно обема на оповестените данни в декларацията. Нефинансова декларация, чието съдържание не надвишава една страница обаче не следва да се възприема като достатъчно за взимането на обосновани икономически решения от страна на потребителите на информацията в нея. Подходящо и полезно е избраните за оповестяване от предприятието

показатели да останат непроменени в рамките на два последователни отчетни периода с цел да се постигне сравнимост и съпоставимост на информацията в декларацията.

В заключение следва да се посочи, че при съставяне на декларацията е възможно да се установи, че за част от показателите предприятието не притежава необходимата за целите на отчетността информация. Подобна хипотеза би могла да се избегне ако още в началото на отчетния период на базата на същностен анализ на нефинансовата декларация се идентифицират необходимите за оповестяване данни в нея. Разбира се, подобно твърдение е пряко свързано с вътрешнофирмената организация на дейностите по определяне, събиране и обработка на нефинансовата информация. Въпреки това навременното идентифициране на необходимите за оповестяване в декларацията показатели би оптимизирало процеса на изготвяне на документа като намали времето за подготовка на данните. Оптимизирането на процеса на изготвяне на доклада и декларацията от своя страна би подпомогнало значително счетоводния, административен и мениджърски персонал на предприятието най-вече на етапа на годишното счетоводно приключване, когато времето е ограничен ресурс.

#### **Използвана литература:**

1. Direktiva 2003/51/EО на Evropeyskiya parlament I na Suveta ot 18 yuni 2003 g. za izmenenie na direktiva 78/660/EIO, 83/349/EIO, 86/635/EIO и 91/674/EIO na Suveta otnosno godishnite I konsolidiranite schetovodni otcheti na nyakoi vidove druzhestva, banki I drugi finansovi institutshii I zastrahovatelni predpriyatija, Ofitshialen vestnik na Evropeyskiya suyuz, L 178/16 ot 17.07.2003 g.

2. Direktiva 2013/34/ES na Evropeyskiya parlament I na Suveta otnosno godishnite finansovi otcheti, konsolidiranite finansovi otcheti I svurzanite dokladi na nyakoi vidove predpriyatija I za izmenenie na Direktiva 2006/43/EО na na Evropeyskiya parlament I na Suveta I za otmyana na Direktiva 78/660/EIO и 83/349/EIO na Suveta, Ofitshialen vestnik na Evropeyskiya suyuz L 182 ot 29.6.2013 g.



3. Direktiva 2014/56/ES na Evropeyskiya parlament I na Suveta ot 16 april 2014 g. za izmenenie na Direktiva 2006/43/EO относно задължителния одит на годишните четоводни отчети I консолидираните четоводни отчети, Офитшиален вестник на Evropeyskiya suyuz, L 158 ot 27.05.2014 g.
4. Direktiva 2014/95/ES na Evropeyskiya parlament I na Suveta ot 2014 g. za izmenenie na Direktiva 2013/34/ES po otnoshenie na opovestyavaneto na nefinansovata informatshiya I na informatshiya za mnogoobrazieto ot strana na nyakoi големи предприятія I групи, Офитшиален вестник на Evropeyskiya suyuz L 330 ot 15.11.2014 g.
5. Zhelyazkov, D., Za noviya zakon za schetovodstvoto // IDES, br.1, 2016.
6. Zakon za deynostta na kolektivnite investitshionni shemi I na drugi predpriyatija za kolektivno investirane, Obn. DV. Br.77 ot 2011 g., posl. izm. i dop. DV. br. 34 ot 2015.
7. Zakon za kreditnite institutshii, obn. DV. br. 59 ot 2006 g., posl. izm. i dopul. DV. br.94 ot 2015 g.
8. Zakon za nezavisimiya finansov odit, obn. DV. br. 101 ot 2001g. izm. i dopul. DV. br.15 ot 2013 g.
9. Zakon za nezavisimiya finansov odit, obn. DV. br. 101 ot 2001g. izm. i dopul. DV. br. 95 ot 2015 g.
10. Zakon za pazarite na finansovi instrumenti, obn. DV. br. 52 ot 2007g. posl. Izm. i dopul. DV. br. 94 ot 2015g.
11. Zakon za platezhnite uslugi I platezhnite sistemi, obn. DV. br. 23 ot 2009 g., posl. izm. i dopul., DV. br. 102 ot 2015 g., v sila ot 1.01.2016 g.
12. Zakon za schetovodstvoto, obn. DV. br. 95, ot 8.12.2015 g., posl.izm. I dopul. DV. br. 74 ot 2016 g.
13. Ivanova, R (2012) Suvremenni podhodi za analiz I otshenka na vzaimodeystviето mezhdu okolnata sreda I ikonomikata // Upravlenie I ustoychivo razvitie 5/2012 (36), s.111-116.
14. Ivanova, R. (2015) Nefinansovata informatshia vuv finansovite отчети – factor za povishavane na konkurentosposobnostta na predpriyatiyata // Ikonomika na Bulgaria I Evropeyskiya suyuz: konkurentosposobnost I inovatshii, VUZF, S. s. 251-260.
15. Kyoseva, N., Vvedenie v ekologichnoto I sotshialnoto schetovodstvo, NBU, S., 2014.
16. Manolov, Tsh., Opovestyavaneto na razhodite za opazvane na okolnata sreda – teoretichni aspekti I prakticheskо osushtestvyavane v Bulgariya, dostupno na internet adres: [http://journal.ue-varna.bg/uploads/20150220083008\\_31090409654e6f0906ef53.pdf](http://journal.ue-varna.bg/uploads/20150220083008_31090409654e6f0906ef53.pdf), posledno poseshtenie na 08.10.2016.
17. Rezyume na otshenkata na vuzdeistviето pridruzhavasht predlozheniето za Direktiva na Evropeyskiya parlament I na Suveta za izmenenie na Direktiva na Suveta 78/660/EIO i 83/349/EIO относно opovestyavaneto na nefinansovata informatshiya za mnogoobrazieto ot strana na nyakoi големи друzhestva I групи, SWD (2013)128 final, Strasburg, 2013.
18. Rukovodstvo po etichen kodeks za profesionalni schetovoditeli, International Federation of Accountants, IDES, 2015.
19. Filipova-Slancheva, A. (2015) Non-financial Reporting in Bulgaria – Status and Challenges // The 3rd Human and Social Sciences at the Common Conference
20. Definition of Public interest entities in Europe, Federation of European Accountants, 2014.
21. Statement/14/291 Disclosure of non-financial information: Europe's largest companies to be more transparent on social and environmental issues, European Commission, Brussels, 2014.
22. Szabó, D. & Sørensen, K. (2015) New EU Directive on the Disclosure of Non-Financial Information (CSR). European Company and Financial Law Review. [Online] 12(3). P. 307-340. Available from: [http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/\\$002fj\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.pdf?t:ac=j\\$002fecfr.2015.12.issue-3\\$002fecfr-2015-0307\\$002fecfr-2015-0307.xml](http://www.degruyter.com/dg/viewarticle.fullcontentlink:pdfeventlink/$002fj$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.pdf?t:ac=j$002fecfr.2015.12.issue-3$002fecfr-2015-0307$002fecfr-2015-0307.xml) [Accessed 22/04/2016].