



РЕВИЗИРАНА МЕЖДУНАРОДНА РАМКА ЗА ИНТЕГРИРАНА ОТЧЕТНОСТ ОТ 2021 ГОДИНА – ПРЕГЛЕД НА ПРОМЕНИТЕ

проф. д-р Али Вейсел

*Дипломиран експерт-счетоводител,
регистриран одитор
Преподавател във ВУЗФ – София*

Ключови думи:	Резюме
<p>Интегрирана отчетност</p> <p>Интегрирани отчети</p> <p>Международна рамка за интегрирана отчетност</p>	<p>Статията е посветена на промените в изискванията за съставяне на интегрирани отчети, приети с ревизираната Международна рамка за интегрирана отчетност от 2021 г. Представени са основните концепции за интегрирана отчетност от 2013 г. Посочени са предложенията за изменения. Анализирани са съществените промени, за да се оцени тяхното значение за практиката. Обобщени са причините за отхвърляне на другите предложения.</p>

Понятието „интегрирана отчетност“ (Integrated Reporting) се утвърди след основаването на *Международния съвет за интегрирана отчетност* (International Integrated Reporting Committee) през 2010 г. През м. декември 2013 г., след обширни консултации и тестване от страна на бизнеса и инвеститорите във всички региони на света, този съвет издаде *Международната рамка за интегрирана отчетност* (International Integrated Reporting Framework)¹. С нейното разработване се уеднаквиха използваните понятия, свързани с общото представяне на икономически, екологични и социални въпроси.² През следващите години Съветът беше ангажиран с популяризиране на тази отчетност чрез изследване и публикуване на добри практики за съставяне на интегрирани отчети. След множество проучвания през м. февруари 2020 г. беше публикуван дискуссионен документ за промяна на изискванията. В резултат на получените коментари на 19 януари 2021 г. е издадена първата ревизирана Рамка.³ Тя се използва за отчетни периоди, започващи на 1

¹ The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2013, <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [Accessed August 11, 2021].

² Другите понятия, които се използват за общо представяне на икономически, екологични и социални въпроси, са: екологично счетоводство (Environmental Accounting), социалното счетоводство (Social Accounting), корпоративна социална отчетност (Corporate Social Reporting) и счетоводство на устойчивото развитие (Sustainability Accounting).

³ <https://integratedreporting.org/news/iirc-publishes-revisions-to-international-framework-to-enable-enhanced-reporting/> [Accessed August 11, 2021].

януари 2022 г., но се насърчава по-ранното ѝ прилагане.⁴ **Целта** на настоящата статия е да се направи преглед на измененията в разпоредбите за интегрирана отчетност и да се анализира тяхното значение за практиката.

Прегледът на ревизираната Рамка показва, че **основните концепции за интегрирана отчетност не се променят**.⁵ Запазва се представянето на капиталите, принципите и елементите на интегрирания отчет от 2013 г. Те са важни за разбирането на измененията. Затова са представени в обобщен вид в следващите таблици.

Капитали в интегрираната отчетност

Таблица № 1

Капитали	Същност
1. Финансов капитал	Фондове, които са на разположение на предприятието за производството на стоки или предоставянето на услуги. Те се генерират чрез операции или инвестиции или се получават чрез финансиране като собствен капитал, дълг или безвъзмездни средства
2. Производствен капитал	Произведени физически обекти (без естествените физически продукти), които са на разположение на предприятието, за да произвеждат с тях стоки или предоставят услуги, вкл. сгради, оборудване и инфраструктура (като пътища, пристанища, мостове, пречиствателни станции за отпадъци и води)
3. Интелектуален капитал	Нематериални активи на предприятието, вкл. интелектуална собственост и специфични познания
4. Човешки капитал	Човешки умения и опит, лоялност, мотивация за създаване на иновации, етични ценности, способност да се ръководи
5. Социален капитал и взаимоотношения	Връзките в общностите и между тях, заинтересованите лица и други, както и възможността за споделяне на информация и подобряване на индивидуалното и колективното благосъстояние
6. Природен капитал	Всички възобновяеми и невъзобновяеми природни ресурси и процеси, вкл. въздух, вода, земя, минерали, гори, биоразнообразие и екосистеми

⁴ The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2021, <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> [Accessed August 11, 2021].

⁵ За основните концепции в Рамката от 2013 г. вж. Вейсел, А. Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети, статия, списание ИДЕС, София, брой 1/2018 г.

Принципи на интегрираната отчетност

Таблица № 2

Принципи	Същност
1. Стратегически фокус и ориентация към бъдещето	Интегрираният отчет трябва да представи стратегията на организацията и как тя се използва за създаването на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен период
2. Съгласуваност между информацията	Интегрираният отчет трябва да представи връзката и взаимодействието между факторите, които създават стойност
3. Взаимоотношения със заинтересованите лица	Интегрираният отчет трябва да включва информация за естеството и качеството на взаимоотношенията с ключовите заинтересовани лица, включително по какъв начин организацията разбира, отчита и отговаря на техните легитимни нужди и интереси
4. Същественост	Оповестява се съществената информация, която има значение за способността на предприятието да създава стойност
5. Сбитост	Отчетът трябва да включва значима информация за разбиране на стратегия, управлението и изпълнението
6. Надеждност и пълнота	Трябва да се представят всички съществени въпроси, положителни и отрицателни, по балансиран начин, без съществени грешки
7. Последователност и сравнимост	Информацията трябва да е последователна и да позволява сравняване с други предприятия

Елементи на интегрирания отчет

Таблица № 3

Елементи	Съдържание
1. Организационен преглед и външна среда	Интегрираният отчет трябва да отговори на въпроса какво прави предприятието и какви са условията, при които работи
2. Управление	Този елемент трябва да представи отговора на въпроса как ръководството на предприятието допринася за създаването на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план
3. Бизнес модел	Тук трябва да се отговори на въпроса какъв е бизнес моделът на предприятието. Това става чрез описание на трансформирането на входните ресурси, чрез бизнес дейности в непосредствени резултати и крайни резултати

Елементи	Съдържание
4. Риск и възможности	Интегрираният отчет трябва да отговори на въпроса какви са специфичните рискове и възможности, които засягат способността на предприятието да създава стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план и как предприятието се справя с тях
5. Стратегия и разпределяне на ресурсите	Интегрираният отчет трябва да отговори на въпроса къде иска предприятието да отиде и как възнамерява да го направи
6. Изпълнение	В този елемент се описва по какъв начин предприятието постига стратегическите си цели през периода и какви са резултатите, вкл. ефектите върху капиталите
7. Перспектива	Интегрираният отчет трябва да отговори на въпроса какви предизвикателства и несигурност среща предприятието при изпълнение на стратегия и какви са потенциалните последици за неговия бизнес модел и бъдещи резултати
8. База за изготвяне и представяне	Интегрираният отчет представя определянето на въпросите, които се включват в отчета, и как те се измерват и оценяват

Използването на капиталите се представя чрез прилагане на принципите за интегрирана отчетност в елементите на интегрирания отчет. Отчетът трябва да съдържа и изявление за съответствие с Рамката, както и за отговорните лица.

След публикуване на дискуссионния документ през февруари 2020 г. при обществените консултации са повдигнати следните въпроси:⁶

1. в параграф 1.20 от Рамката, който изисква изявление за отговорността, трябва да се разграничат задължителните и насърчаващите оповестявания;
2. трябва ясно да се посочи, че насоките за оповестяване на процеса по съставяне и представяне на интегрирания отчет не са задължителни;
3. необходимо е да се посочи какво означава „в съответствие с Рамката за интегрирана отчетност“;

⁶ 2020 revision of the International <IR> Framework. Consultation Draft feedback. Volume 1, January 2021; 2020 revision of the International <IR> Framework. Analysis of Consultation Draft feedback. Volume 2, January 2021; 2020 revision of the International <IR> Framework. Treatment of Consultation Draft feedback. Volume 3, January 2021; International <IR> Framework. 2013/2021 comparison, March 2021; <https://integratedreporting.org/news/visions-to-the-international-ir-framework-2013-2021-comparison-document/> [Accessed August 11, 2021].

4. съдържанието на параграф 1.20 трябва да бъде коригирано, за по-голяма яснота, във връзка с разграничаването на задължителните и насърчаващите оповестявания;
5. трябва да се оповести целта на насърчаващите оповестявания – гарантиране целостта на интегрирания отчет;
6. трябва да се коригира дефиницията за лица, натоварени с общо управление (those charged with governance);
7. рамката допуска нейното частично прилагане (в параграф 1.20), което се оповестява; трябва да се посочи максимален срок за частично прилагане;
8. рамката не трябва да съдържа примерни оповестявания, защото те създават впечатлението, че са задължителни;
9. трябва да има съответствие между изискванията за отговорността в параграф 1.20 и в дефиницията за лица, натоварени с общо управление;
10. в дефиницията за лица, натоварени с общо управление, трябва да се поясни очакваното ниво на управление;
11. рамката трябва да обезкуражи управителните органи да делегират отговорности по съставянето на отчета;
12. параграф 1.21, свързан с оценката за съответствие с Рамката, трябва да се коригира, за да се премахнат противоречивите насоки;
13. връзката между параграфите 1.20, 1.21 и 1.22, свързани с изявлението за отговорността, трябва да бъде по-ясна;
14. при определянето на лицата, натоварени с общо управление, да се посочи, че те са отговорни за стратегическата насока на развитие;
15. примерите в параграф 4.19, свързани с крайните резултати (Outcomes), трябва да са по-подробни;
16. параграф 4.19 трябва да бъде коригиран, за да се вижда връзката между непосредствени резултати, бизнес дейности и крайни резултати;
17. фигура 2, в която се представя процесът по създаване, запазване и намаляване на стойността, трябва да се коригира, за да съответства на връзките, описани в параграф 4.19;
18. във фигура 2 трябва да се посочат ясни характеристики;
19. трябва да се поясни, че фигура 2 не е фиксиран шаблон за оповестяване;
20. да се дефинира понятието „цел“ във фигура 2;
21. всички препратки към „създаване на стойност“ трябва да бъдат заменени със „създаване, запазване и намаляване на стойността“;

22. поради различните тълкувания на понятието „въздействия“ (impacts), при представяне въздействието на организацията, терминът трябва да получи по-задълбочено третиране.

Посочените въпроси водят до **промени** в изявлението за отговорността и в бизнес модела, който е третият елемент на отчета.

1. Промени в изявлението за отговорността

Измененията, свързани с отговорността, са направени за разграничаване на задължителните оповестявания от насърчаващите и за премахване на противоречивите насоки.

Според параграф 1.20 от ревизираната Рамка задължително се оповестява, че лицата, натоварени с общо управление (those charged with governance), са **отговорни** за целостта на интегрирания отчет. Освен това трябва да се посочи тяхното мнение дали или до каква степен отчетът **съответства** на Рамката. Когато законови или регулаторни изисквания не допускат подобно изявление, това трябва да бъде обяснено.

Тези разпоредби са представени с удебелен и наклонен шрифт и са изброени в приложението (както беше и преди редакцията). По тях се преценява до каква степен интегрираният отчет съответства на Рамката.

Следващите параграфи, от 1.21 до 1.24, се отнасят за пояснителните текстове, вкл. за насърчаващите оповестявания. Според тях при различни нива на управление отговорността е на органа, който осъществява надзор върху стратегическата насока на развитие на организацията. Това означава, че при двустепенна система на управление на акционерно дружество, с управителен съвет и надзорен съвет, отговорността е на надзорния съвет. При едностепенна система на управление, само със съвет на директорите, отговорността е на този съвет.

Тези изисквания са подобни на разпоредбите в одиторските стандарти. Според МОС 700 *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* в одиторския доклад се посочва, че ръководството (management) носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет, а лицата, натоварени с общо управление (those charged with governance), носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансовата отчетност на предприятието.⁷

Във връзка с тези промени в речника към Рамката е коригирана дефиницията за лица, натоварени с общо управление. Според новата редакция те са „лицето(ата) или организацията(ите) (напр. бордът на директорите или корпоративен попечител), отговорни за наблюдението на

⁷ Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2018 на International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), публикувано от International Federation of Accountants (IFAC) през м. декември 2018 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. април 2019 г. – първа част.

стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността и управлението. При някои предприятия и юрисдикции лицата, натоварени с общо управление, могат да включват изпълнителните ръководители.“

Последното изречение в дефиницията е ново. То е добавено, защото в някои юрисдикции ръководството има отговорност за отчетността. Така става ясно, че общото управление може да включва и изпълнителните ръководители.

Промененото определение съответства на МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лица, натоварени с общо управление*. В параграф 10, буква „а“ от този стандарт е посочено, че лица, натоварени с общо управление, са „лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансовата отчетност. При някои предприятия в някои юрисдикции лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например изпълнителните членове на органа за общо управление на предприятие от частния или публичния сектор или собственика-управител.“⁸

За разлика от МОС 260, в дефиницията на ревизираната Рамка задълженията, свързани с отчетността, не включват надзора върху процеса на отчетността. Този аспект е анализиран в дискуссионния документ от м. февруари 2020 г. Преценено е, че уточнението е излишно, защото при представяне на отговорността на лицата, натоварени с общо управление, се вижда връзката с интегрирания отчет.

Тези поправки не са концептуални и водят само до по-ясно представяне на отговорността. Затова не е необходимо да се преобразува процесът за съставяне на интегриран отчет.

2. Промени в представянето на бизнес модела

Както е посочено по-горе в таблица № 3, интегрираният отчет трябва да включва описание на бизнес модела (Business model). Това става чрез представяне трансформирането на входните ресурси (Inputs) чрез бизнес дейности (Business Activities) в непосредствени резултати (Outputs) и крайни резултати (Outcomes).

В Рамката от 2013 г. няма пряка връзка между бизнес дейностите и крайните резултати. Бизнес дейностите влияят пряко само на непосредствените резултати и косвено на крайните, както е показано на следната фигура:

⁸ Пак там.



Фигура № 1. Структура на бизнес модела според Рамката от 2013 г.

Така се създава впечатлението, че основно непосредствените резултати водят до крайни резултати, което не съответства на идеята за бизнес модела. Намалява се значението на дейността на организацията за създаване, запазване или намаляване на стойността.

Според редактираните описания крайните резултати биват вътрешни и външни, позитивни (които водят до нетно увеличаване на капиталите, т.е. до създаването на стойност) и негативни (които водят до нетно намаляване на капиталите, т.е. до намаляването на стойността) като следствие от бизнес дейностите и непосредствените резултати. Има пряка връзка между крайните и непосредствените резултати и между крайните резултати и бизнес дейностите. За да се покажат тези връзки, е направена промяна и във фигура 2 от Рамката. Новата фигура представя създаването, запазването и намаляването на стойността по следния начин:



Фигура № 2. Процес, чрез който се създава, запазва и намалява стойността според ревизираната Рамка от 2021 г.

Според тази фигура бизнес моделът, който е част от процеса по създаване на стойност, включва входни ресурси, бизнес дейности, непосредствени резултати и крайни резултати. Има пряка връзка между бизнес дейностите и крайните резултати, между непосредствените и крайните резултати и между бизнес дейностите и непосредствените резултати. В Рамката е уточнено, че фигурата не е предназначена да бъде фиксиран шаблон за целите на оповестяването. Съставителите трябва да се съобразяват със специфичните обстоятелства на предприятията.

Връзката между елементите на бизнес модела се представя със следния **пример**: Предприятие произвежда автомобили като непосредствен резултат. Положителните крайни резултати, които зависят от непосредствените резултати и бизнес дейностите, включват увеличаване на финансовия капитал (чрез печалби за компанията и контрагентите, дивиденди за акционерите и данъци за държавата) и подобряване на социалния капитал и взаимоотношенията (чрез развитие на марката и репутацията, подкрепени от доволни клиенти и ангажимент към качество и иновации). Отрицателните крайни резултати включват неблагоприятни последици за природния капитал (чрез изчерпване на горивата и намаляване на качеството на въздуха) и намаляване на социалния капитал и взаимоотношения (чрез влияние върху здравето, свързано с продукта и екологичните последици).

Измененията в описанието на бизнес модела са съществени и трябва да се отчитат при съставянето на интегрирания отчет. Чрез тях по-добре се постигат целите на интегрираната отчетност.

Не са направени промени, свързани с предложенията за максимален срок за частично прилагане на Рамката (въпрос 7 от посочените по-горе), изключването на примерните оповестявания (въпрос 8), обезкуражаване на управителните органи да делегират отговорности (въпрос 11), дефиниране на понятието „цел“ във фигура 2 от Рамката (въпрос 20). Причините, поради които предложенията не са приети от *Международния съвет за интегрирана отчетност*, са следните:

- въвеждането на максимален срок за частично прилагане не е практично и подходящо, защото съставителите на интегрирания отчет се учат от опита и определянето на краен срок за този процес не съответства на принципите на Рамката;
- примерните оповестявания не изглеждат задължителни, защото в ревизираната Рамка ясно са посочени задължителните и насърчаващите оповестявания;
- в ревизираната Рамка ясно се дефинира понятието „лица, натоварени с общо управление“; Рамката не разглежда делегиране на отговорността; затова не е необходимо изрично да се посочва, че тя не може да се делегира;
- „цел, мисия и визия“ във фигура 2 са посочени като съображение, а не като задължително оповестяване; поради това не е необходимо да се дефинира понятието „цел“.

Поради разногласията, свързани с тълкуването на термина „въздействия“ (въпрос 22), той не е включен в ревизираната Рамка.

Направеният преглед на *Международната рамка за интегрирана отчетност* от 2021 г. позволява да се **обобщи**, че основните концепции за интегрирана отчетност не се променят. Корижирани са разпоредбите, свързани с изявлението за отговорността, вкл. дефиницията за лица, натоварени с общо управление. Те водят до по-ясно представяне на изискванията. Измененията в описанието на бизнес модела са съществени и чрез тях по-точно се представя връзката между непосредствени резултати, бизнес дейности и крайни резултати, с които се създава, запазва или намалява стойността на предприятието.

Библиографска справка:

1. Вейсел, А. *Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети*, статия, списание ИДЕС, София, брой 1/2018 г.
2. *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, издание 2018 на International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), публикувано от International Federation of Accountants (IFAC) през м. декември 2018 г. на английски език и преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. април 2019 г. – първа част.
3. *2020 revision of the International <IR> Framework. Analysis of Consultation Draft feedback. Volume 2, January 2021*, <https://integratedreporting.org/news/revisions-to-the-international-ir-framework-2013-2021-comparison-document/> [Accessed August 11, 2021].
4. *2020 revision of the International <IR> Framework. Consultation Draft feedback. Volume 1, January 2021*, <https://integratedreporting.org/news/revisions-to-the-international-ir-framework-2013-2021-comparison-document/> [Accessed August 11, 2021].
5. *2020 revision of the International <IR> Framework. Treatment of Consultation Draft feedback. Volume 3, January 2021*, <https://integratedreporting.org/news/revisions-to-the-international-ir-framework-2013-2021-comparison-document/> [Accessed August 11, 2021].
6. *International <IR> Framework. 2013/2021 comparison, March 2021*, <https://integratedreporting.org/news/revisions-to-the-international-ir-framework-2013-2021-comparison-document/> [Accessed August 11, 2021].
7. *The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2013*,

- <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [Accessed August 11, 2021].
8. *The International Integrated Reporting Framework*. International Integrated Reporting Council, 2021, <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> [Accessed August 11, 2021].
9. <https://integratedreporting.org/news/iirc-publishes-revisions-to-international-framework-to-enable-enhanced-reporting/> [Accessed August 11, 2021].

REVISED INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING FRAMEWORK FROM 2021 – REVIEW OF THE CHANGES

Prof. Ali Veysel, PhD

Certified Public Accountant

Registered Auditor,

Lecturer at VUZF University – Sofia

Keywords:	Summary
<p><i>Integrated Reporting</i></p> <p><i>Integrated Reports</i></p> <p><i>International Integrated Reporting Framework</i></p>	<p><i>The article is dedicated to the changes in the requirements for preparing of integrated reports, adopted with the revised International Integrated Reporting Framework from 2021. The main concepts for integrated reporting from 2013 are presented. The proposed amendments are indicated. Significant changes are analyzed to assess their importance for practice. The reasons for rejecting the other proposals are summarized.</i></p>