



ИНТЕГРАТИВНАТА РОЛЯ НА СЧЕТОВОДИТЕЛЯ ПРИ ОТЧИТАНЕТО НА УСТОЙЧИВОСТТА

гл. ас. д-р Диян Великов

Висше училище по агробизнес и развитие на
регионите, Пловдив

Департамент по икономика и управление

Ключови думи:	Резюме
Устойчивост Отчет Интегративна роля Счетоводство	Счетоводителите играят ключова роля при отчитането на устойчивостта. Особено значима е тяхната роля при обвързването на финансова информация и информация, свързана с устойчивостта. Изготвянето на отчети за устойчивостта изисква интегриране на знания, умения и компетентности за регистриране, анализиране и обобщаване на финансова и нефинансова информация. Счетоводителите притежават значителен опит, знания, умения и компетентности за финансово отчитане към оповестявания, свързани с устойчивостта. Интегрирането на политиките за постигане на екологичната, социалната и управленската устойчивост изисква интегриран подход за отчитането на устойчивостта. Този подход следва да бъде предмет на счетоводната политика на организацията. Уменията на счетоводителите за изготвяне на точна и полезна информация, съобразено със счетоводните политики, лесно могат да се адаптират, за да подкрепят аналитичното отчитане на дейностите и разкриването на информация, свързана с устойчивостта. За отчитането на всички въздействия по веригата на стойността и през различни периоди от време счетоводителите са призвани да интегрират знания, умения и компетентности за отчитането както на реални, така и на потенциални, договорирани и недоговорирани стопански операции. Трябва да се интегрира ролята на отчетник както на реални процеси, така и на стратегически обвързани решения по веригата на стойността. Необходимо е да се изготви отчет с финансово-счетоводни данни за устойчивостта, така и отчет с нефинансови, непризнати все още в счетоводната система на организацията данни и факти за устойчивостта. Нараства ролята на счетоводителите при обезпечаване на писма с намерения на контрагентите на организацията при поддържане и развитие на устойчивостта във веригата на стойността.
JEL Класификатор: M41; Q56	

Увод

С въвеждането на изискванията за отчитане на устойчивостта в стопанските организации нарасна ролята на счетоводителя като интегратор на данни, носещи финансова и нефинансова информация. Опитът на счетоводителите при признаването на активи, пасиви, приходи и разходи в счетоводната информационна система на предприятието ги превръща във водещи специалисти при оценка както на финансова, така и на нефинансова информация. Изискванията за професионално поведение, записани в Етичния кодекс на счетоводителите, са приложими във всички области на отчитането на устойчивостта. Разглеждането на веригата на стойността на предприятието с нейния динамичен характер налага в отчетите за устойчивостта да се изготвят както счетоводен отчет, така и отчет с нефинансова, описателна информация. Предизвикателствата пред управлението на екологичната, социалната и управленската устойчивост, отчитани в отчета за корпоративна устойчивост, представя пред счетоводителя нови предизвикателства – да се превърне в интегратор на данни и да установи фактически обстоятелства, преди да признае информацията за достоверна и да я впише в информационната система на предприятието.

Целта на настоящото изследване е да се представят допирни точки в знанията, уменията и компетентността на счетоводителя като интегратор на данни при текущото и периодичното отчитане на устойчивостта. Счетоводителят със своя опит за професионална преценка и професионален скептицизъм изпълнява интегративна роля при въвеждане в отчета на устойчивостта на информация, изготвена от други специалисти – еколози, инженери, консултанти по управление на риска. Счетоводителят подготвя информация, използвана в дейността на нов тип мениджмънт – управление на устойчивостта.

Тезата на изследването е, че счетоводителите имат водеща интегративна роля при свързването на финансовото отчитане с отчетите на устойчивостта. От тезата произтичат две хипотези:

1. Всички специалисти при отчитането на устойчивостта, счетоводители и други специалисти, са компетентни за изготвяне на отчета за устойчивостта.
2. Компетентността на счетоводителите за интегриране на финансова и нефинансова информация може да бъде водеща за изготвяне на отчета за устойчивостта.

За доказване на хипотезата е необходим теоретичен анализ.

Конкретните задачи, които се поставят, са:

- да се коментира разглеждането на ролята на счетоводителя от гледна точка на нормативните изисквания за отчитане на устойчивостта;
- да се коментира регламентирането на знанията, уменията и компетентностите на счетоводителя по устойчивостта.
- да се обоснове позицията на счетоводителя като интегратор на финансова и нефинансова информация в Европейската класификационна рамка и Националната класификационна рамка.

Съкращения

ESRS – Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета чрез стандарти за отчитането във връзка с устойчивостта

ЕСОУ – Европейски стандарти за отчитане във връзка с устойчивостта

ЕКР – Европейска класификационна рамка

НКР – Национална класификационна рамка

1. Отчитането на устойчивостта в европейското и националното законодателство

С Директива 2013/34/ЕС беше въведен в употреба докладът за дейността, който включва обективен преглед на развитието и изпълнението на стопанската дейност на предприятието и неговото състояние, заедно с описание на главните рискове и несигурни обстоятелства, пред които е изправено (4, чл. 19, т. 1). Изискванията за комплексно представяне на финансови и нефинансови показатели в Европейския съюз бяха въведени с Директива 2014/95/ЕС²³ (5, чл. 1, ал. 1 – 3). Тя беше транспонирана в България чрез Закона за счетоводството, където разпоредбите, регламентиращи съдържанието на нефинансовата декларация, влязоха в сила от 1 януари 2016 г. (11). С ДР (ЕС) 2023/2772 се дава актуално предложение за **Европейски стандарти за отчитането във връзка с устойчивостта (ЕСОУ)** и структурата на отчет за устойчиво развитие (3). ЕСОУ стоят в основата на рамката за отчитане на устойчивостта. (10, чл. 5а) По-конкретно в ЕСОУ се определя информацията, която предприятието трябва да оповестява за своите съществени въздействия, рискове и възможности по отношение на екологичните, социалните и управленските въпроси на устойчивостта. ЕСОУ се прилагат за всички предприятия, попадащи в обхвата на директивата за корпоративна устойчивост (CSRD) – Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент (6). Транспонирането на европейските директиви за отчитане на устойчивостта в България чрез Закона за счетоводството въведе изискването стопанските организации да изготвят отчет за устойчивост за отчетната 2025 г. (9, § 1) В рамката за отчитане на устойчивостта не са разглеждани изискванията към компетентността на счетоводителите, изготвящи отчети за корпоративната устойчивост. Като част от експертния персонал на организацията счетоводителите имат основание да прилагат ЕСОУ G1 Професионално поведение, съсредоточен върху следните въпроси, наричани заедно „професионално поведение и въпроси, свързани с професионалното поведение“:

а) търговска етика и култура на предприятието, включително борба с корупцията и подкупите, защита на лицата, сигнализиращи за нередности, и хуманно отношение към животните;

б) търговска етика и култура на предприятието, включително борба с корупцията и подкупите, защита на лицата, сигнализиращи за нередности, и хуманно отношение към животните;

в) дейности и ангажименти на предприятието, свързани с упражняването на неговото политическо влияние, включително дейностите по лобиране.“ (3, Цел, т. 2)

Финансовата информация в годишните отчети не е достатъчна за изчерпателна оценка на въздействието, което компанията оказва върху устойчивостта на предприятието. За по-пълна представа са необходими и допълнителни нефинансови данни. Терминът „нефинансова“ създава схващане, че въпросната информация не е от финансово значение. Все по-често обаче тази информация има финансово значение. Например при оценка на двойната същественост по ESRS се оценяват **същественост на въздействието** и **финансова същественост** (3, пар 37). Съществеността на въздействието следва да отчита фактори от комуникативен характер, съдържащи както реални, така и потенциални действия.

Въпросите на устойчивостта, дефинирани в законодателството, дават основание за разширяване на кръга на съществената информация за отчитане на устойчивостта. Този въпрос намира решение с европейска директива, където е въведен терминът *фактори на устойчивост*. „Фактори на устойчивост“ означава екологични, социални и свързани със служителите въпроси, както и въпроси, свързани със зачитането на правата на човека и с борбата с корупцията и подкупите (15, чл. 2, т. 24). Проблемната област е транспонирана в българското счетоводно законодателство като „фактори в областта на опазването на околната среда, социалните права и правата на човека, както и управленските въпроси, включително факторите на устойчивост по смисъла на чл. 2, т. 24 от Регламент (ЕС) 2019/2088.“ (11, Доп. разпоредби, § 1, т. 35). Като се има предвид, че „отчетът за устойчивостта съдържа информация, необходима за разбиране на въздействията на предприятието върху въпросите по устойчивостта, както и необходимата информация за разбиране на начина, по който тези въпроси засягат развитието, резултатите и състоянието на предприятието“ (11, чл. 48, ал. 1), може да се заключи, че рамката за отчитане на устойчивостта крайно недостатъчно отразява изискванията към знания, умения и компетентностите на счетоводителите и не изяснява съдържателната страна на въпроса за обучението и подобряване на квалификацията им.

В Закона за счетоводството са определени изискванията към съставителите на междинните, годишните и консолидираните отчети на предприятията. Те се съставят от физически лица, които са в трудово, служебно или облигационно правоотношение с предприятието, или от счетоводни предприятия. Изискванията за образование и трудов стаж са точно определени (11, чл. 17 – 18). Изводът, който може да се направи, е, че изискванията към съставителите на финансови отчети трябва да се приложат и към съставителите на отчети за корпоративната устойчивост. Необходимо е в професионалната компетентност на счетоводителите да бъде включена способност за оценка на двойната същественост, диференцирана на същественост на въздействието и финансова същественост.

2. Знания, умения и компетентности на счетоводителите при отчитане на устойчивостта

Съществува фундаментална разлика между понятията „знание“, „умения“ и „компетенции“. Необходимостта от изграждане и оценяване на съществеността в условията на верига на стойността на предприятието налага за счетоводители да бъдат ангажирани специалисти, притежаващи абстрактно-логическо мислене. Сложните процеси следва да се декомпозират на по-прости процеси, задачи и рутинни дейности. Анализирането на разнообразна по своя характер финансово-счетоводна и нефинансова информация предопределя необходимостта от подходящи и разнообразни умения и компетенции, които счетоводителите следва да притежават и развиват. Върху знанията, уменията и компетентностите на счетоводителите при отчитане на устойчивостта в настоящето и развитието в бъдещето влияят два основни фактора:

- на първо място, като фактор се проявява промяната в обкръжаващата среда на предприятията, които отчитат устойчивостта;

- на второ място може да се посочат променените очаквания и изискванията на бизнеса и работодателите към способностите на счетоводителите като интегратори на данни за устойчивостта.

В Европейската класификационна рамка (ЕКР) и Националната класификационна рамка (НКТ) са представени изисквания за знания, умения и компетентности на счетоводителите. В ЕКТ (7, с. 18) и НКТ (14, с. 1) знанията се определят като „теоретични и/или фактологически“, а уменията се описват като познавателни (включващи използване на логическо, интуитивно и творческо мислене) и практически (включващи сръчност и използване на методи, материали, уреди и инструменти). Считаме, че следва да се интерпретират знанията на счетоводител на устойчивостта през призмата на обстоятелствата, че отчитането на устойчивостта в България е задължително за отчета за 2025 г. Счетоводителят по устойчивостта е специалист с висше образование. Притежава знания от ниво поне 6 на ЕКТ и НКТ, с диплома за професионален бакалавър и по-висока, като притежава и използва детайлни, теоретични и конкретни практически знания в областта и прави критичен анализ на принципи и процеси. По-отговорната позиция според ЕКТ е на бакалавър. Притежава разширени и задълбочени теоретични и фактологични знания в областта на счетоводството, включително свързани с най-новите постижения в нея, самостоятелно интерпретира придобитите знания, като ги свързва с прилагането на факти чрез критично възприемане, разбиране и изразяване на теории и принципи. Следователно притежаването на университетска степен за висше образование в България е достатъчна за определяне на нивото на необходимите знания от специалисти с висше образование и включването на ангажименти за отчитане на устойчивостта в тяхната длъжностна характеристика.

Като умения в ниво професионален бакалавър и в съответствие с ЕКТ счетоводителят на устойчивостта владее методите и средствата в областта. Това означава, че счетоводителят прилага Концептуалната рамка от 2018 г., прилага професионално знанията и придобития практически опит в счетоводството чрез нови, нестандартни подходи и добре аргументирани решения, както и прилага

логическо мислене и проявява новаторство и творчески подход при решаване на нестандартни задачи. Компетентностите – лични и професионални – се класифицират с оглед на степента на поемане на отговорност и самостоятелност. Според ЕКР отговорността и самостоятелността се описват като способността на учещия да прилага знанията и уменията самостоятелно и отговорно (7, с. 19).

Отчетът за устойчивостта се изготвя за различни времеви хоризонти. „Когато изготвя своя отчет за устойчивостта, предприятието възприема следните времеви интервали от края на отчетния период:

а) краткосрочен времеви хоризонт: периодът, който предприятието е приело като отчетен период в своите финансови отчети;

б) средносрочен времеви хоризонт: от края на краткосрочния отчетен период съгласно буква а) по-горе до изтичането на 5 години; и

в) дългосрочен времеви хоризонт: повече от 5 години.“ (3, пар. 77)

Както е видно, нормата на Директивата позволява темпорално разпределение на ефектите от отчитането на устойчивостта. В краткосрочен период, именно 2025 г., счетоводителят на устойчивостта следва да подготви текущото и периодичното отчитане на устойчивостта. Текущото отчитане на устойчивостта се нуждае от аналитична информация за екологична, социална и управленска устойчивост. Критериите за отчитане по аналитични счетоводни сметки следва да са описани в счетоводната политика на организацията. Необходимо е да се изразява становище от счетоводителя за признаването на активите, пасивите, приходите и разходите в информационната система на организацията, с което се регистрира счетоводна информация. Счетоводителят следва да оценява и извънсчетоводна информация, която не отговаря на изискванията за осчетоводяване. Тази информация представлява сведения, становища и други, които пораждат основания за отчитане на конкретни сделки и операции в бъдещ период. В тази връзка счетоводителят следва да създава база данни, които да подпомогнат вземането на решения за устойчивостта. Следователно, по отношение на устойчивостта, уменията на счетоводителя се свеждат и до това как, чрез приложението на информационните технологии, да създаде бази знания с критерии за признаването на потенциалните търговски операции като реални и тяхното признаване в отчета за устойчивостта. Последното не води до признаването на тези стопански операции в счетоводната информационна система. В тази връзка, на база на вече получени знания, умения и компетентност, счетоводителят има водеща роля при приложението на професионална преценка и професионален скептицизъм. На това основание, както и на компетентността си при оценка на съществеността и при изготвяне на финансови отчети, счетоводителят има водеща роля при изготвяне на отчета за устойчивост.

Счетоводителят прилага своя опит при оповестяване на сравнителна информация, която се различава от информацията, отчетена през предходния период. При установяване на проблеми с данни за минал отчетен период и невъзможност да се оповести сравнителна информация счетоводителят изготвя дескриптивна, описателна информация, чрез която се оповестява невъзможността за достъп до данни. Приблизителните счетоводни оценки и получените резултати

могат да са източници на несигурност, а анализът на сценарии „какво би се случило, ако“ или чувствителността са инструменти за намаляване на неопределеността и риска, свързани с устойчивостта на представяната прогнозна информация. От гледна точка на изискванията за финансов одит при определяне на съдържанието на прогнозната информация следва да се използват определенията на Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3400: Проверка на прогнозна финансова информация, съгласно който:

„Прогнозна финансова информация“ представлява финансова информация, основана на предположения за събития, които могат да възникнат в бъдеще, и за възможни действия на предприятието. Тя е изключително субективна по своя характер и нейното изготвяне изисква в значителна степен прилагането на преценка. Прогнозната финансова информация може да бъде под формата на прогноза, проекция на очаквани бъдещи възможности или комбинация от двете, например прогноза за една година плюс проекция на очаквани бъдещи възможности за период от пет години.“ (13, пар. 3)

За изготвяне на прогноза за базовата година може да се използва първата година на изготвянето на отчет за устойчивостта, на базата на който да се направи прогноза за средносрочен и дългосрочен времеви период. За изготвяне на прогноза се правят предположения за бъдещи събития, пораждащи входящ и изходящ паричен поток. При изготвяне на прогнозата се правят предположения за най-добра приблизителна оценка, за което като специалисти счетоводителите разполагат с необходимия професионален опит. Приблизителни оценки се правят и на нефинансова информация, която в бъдещ период при изпълнение на действителни стопански операции поражда финансови ефекти. За тази информация, с оглед на отчитането на устойчивостта, се изготвя „Проекция на бъдещи възможности“, която представлява очакваната по предвиждане финансова информация, изготвена въз основа на:

(а) хипотетични предположения относно бъдещи събития и управленски действия, които не се очаква задължително да възникнат, като например предприятия, които са в начална фаза или обсъждат основна промяна в характера на дейността си;

(б) комбинация от най-добра приблизителна оценка и хипотетични предположения.“ (13, пар. 5)

Сложността на труда на отделните специалисти, ангажирани пряко и непряко с отчитането на устойчивостта, може да се оценява като цяло или по функции по следните основополагащи и водещи признаци:

- „обхват и структура на дейността;
- степен на самостоятелност при изпълнение на дейността;
- степен на повторяемост на работите;
- сложност и качество на произвежданата продукция;
- сложност на използваните оръдия на труда (прилагана технология);

- степен на отговорност (за решенията, за резултатите, за хората и т.н.);
- организационно-управленчески връзки и подчиненост.“ (2)

Следователно с повишаването на сложността на един труд се повишават изискванията към неговото качество. В тази връзка „колкото по-сложни работи, операции и функции извършва работникът или служителят, толкова по-качествен е неговият труд.“ (17)

Примерно разпределение на труда при планиране и отчитане на устойчивостта в зависимост от компетентностите на различните специалисти е позиционирано в Табл. 1:

Таблица 1: Разпределение на труда при планиране и отчитане на устойчивостта

Дейности	Документи	Служители				
		Счетоводител	Мениджър по устойчивостта	Маркетингов мениджър	Еколог	Инженер
I. Планиране и прогнозиране	Прогноза по МСАИС 3400	Приблизителни оценки и финансово прогнозиране	Мнение за ефективност и степени на отклонение	Мнение за приходи и разходи, маркетингово планиране	Мнение за съответствие с изискванията	Мнение за осъществимост на технологични процеси
II. Текущо отчитане	Закон за счетоводството, МСС и НСС	Синтетично и аналитично отчитане				
III. Отчет за устойчивостта	Закон за счетоводството, МСС и НСС	Изготвяне на отчет за устойчивостта	Съгласуване на аналитичното отчитане с контролен лист			

Следователно счетоводителите, като водещи специалисти по изготвяне на приблизителни оценки и тяхното признаване като счетоводна информация, могат да бъдат водещи специалисти при изготвяне на прогнози и проекции на дейностите на предприятието, създаващи и поддържащи устойчивостта и отчет за устойчивостта.

3. Ролята на счетоводителя при свързване на финансовите отчети с отчитането на устойчивостта

В условията на недостатъчно достоверна информация счетоводителят по устойчивостта е призван да инициира процеси и организира дейности, изискващи висока степен на съгласуваност в екипа за отчитане на устойчивостта, състоящ се от еколози, инженери и мениджър по устойчивостта. Счетоводителят формулира и прилага счетоводни политики и демонстрира лидерски качества за реализацията

им. Взема участие в курсовете за обучение в организацията, прилага разнообразни методи и техники за усвояване на комплексно учебно съдържание, като на практика обяснява на колегите си принципите, стандартите и правилата на счетоводното отчитане. Европейската рамка за компетентностите в областта на устойчивостта – GreenComp предоставя рамка за споделена компетентност в областта на устойчивостта на европейско равнище като обща основа, която да служи за ръководство на преподавателите и учащите (8). В Европейска рамка за компетентностите в областта на устойчивостта – GreenComp е приета следната формулировка за определяне на компетентността в областта на устойчивостта: „Компетентността в областта на устойчивостта дава възможност на учащите да въплъщават ценностите на устойчивостта и да обхващат сложните системи, за да предприемат или да поискат действия, които възстановяват и поддържат здравето на екосистемите и укрепват справедливостта, като създават визии за устойчиво бъдеще“ (8). С оглед спазването на Етичния кодекс на счетоводителите, т.е. като представители на счетоводната общност, имат основание да призоват всички останали участници при отчитането на устойчивостта към почтеност. Като лице, отчитащо дейностите на други лица, счетоводителят по устойчивостта е водещ специалист по спазване на принципите на Етичния кодекс на счетоводителите. „Фундаменталните принципи на етиката установяват стандарта на поведение, който се очаква от професионалния счетоводител“ (16, пар. 110.2 П1). Съществуват пет фундаментални принципа на етиката по отношение на професионалния счетоводител: почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение (16, пар. 110.1 П1). Както е видно, принципите на етиката, прилагани от професионалния счетоводител, намират актуално приложение и при отчитането на устойчивостта. Това обстоятелство изтъква водещата роля на счетоводителя при приложение на необходимата компетентност при отчитането на устойчивостта.

Интегративната роля на счетоводителя при отчитането на устойчивостта проличава ярко при свързването на финансова информация и информация, свързана с устойчивостта. В тази връзка „счетоводителите са определени като интегратори, тъй като са лица, които едновременно:

- създават стойност;
- насочват към създаване на стойност;
- поддържат създаването на стойност и
- отчитат стойността“ (12, с. 5).

Компетентностите според НКР, приложими при отчитане на устойчивостта, се описват в четири направления – самостоятелност и отговорност, компетентности за учене, комуникативни и социални компетентности и професионални компетентности (1, с. 220).

Първото направление в компетентността – самостоятелност и отговорност – е характерно за длъжностите на квалифицираните счетоводители в организацията – главен счетоводител и старши счетоводител. Относно самостоятелността и отговорността при отчитането на устойчивостта като базова характеристика за специалист с висше образование е да поема отговорност да управлява

изпълнителски екипи и ресурси, включително в екстремни ситуации при експлоатация на обекти и при управление на структури. Уменията на счетоводителите самостоятелно да използват точна и полезна информация, спазвайки счетоводните стандарти, подпомага изготвянето на мнения на специалисти, чиято дейност не е стандартизирана. Компетентностите за оценка на въздействието върху счетоводните политики са лесно преносими и адаптивни, за да подкрепят полезното за вземане на решения и разкриване на информация за екологичната, социалната и управленската устойчивост. Счетоводителите са призвани „да разработят подходи, които отчитат всички съответни фактори, включително въздействия по веригата на стойността и през различни периоди от време, за да филтрират информацията, която е съществена за инвеститорите и която е основана на доказателства...” (18). Съобразено с ЕКР, с получената ОКС „Магистър“ компетентност, счетоводителят умее да изгражда административноорганизационни структури и самостоятелно да управлява екипи за решаването на сложни проблеми в непредсказуема среда, с множество взаимодействащи фактори и вариативни възможности.

Второто направление на компетентността на счетоводителя при отчитане на устойчивостта е компетентността за учене. В тази връзка „счетоводителите ще трябва да развият нови умения, като се започне с разбирането, че отчитането на устойчивостта е по-широко от финансовото счетоводство и особено в оценката на свързаните рискове. Отчитането за устойчивост изисква по-интегрирано мислене и по-широко разбиране на цялата верига на стойността на организацията извън обхвата на финансовото отчитане, с който счетоводителите са запознати. Вероятно ще се акцентира и върху използването на информация, получена от външни източници.“ (18) Тази компетентност изисква на базово ниво способност на счетоводителя чрез самооценка критично да оценява степента на своята подготовка и съответствие на знанията си с необходимите за професията знания. Прилагайки професионална преценка и професионален скептицизъм, счетоводителят демонстрира висока степен на самостоятелност и лесно се ориентира в сложно учебно съдържание, прилагайки собствени подходи и методи към овладяването му. Ориентира се самостоятелно относно необходимостта от повишаване на квалификацията си и проявява способности за концептуално и абстрактно мислене.

Третото направление на компетентността на счетоводителя при отчитане на устойчивостта са придобитите комуникативни и социални компетентности. С оглед на своя минал опит при обосноваване на приблизителни оценки и тяхното формулиране в количествен вид, изготвяне на финансови отчети и представянето им, счетоводителят по устойчивостта умее да представя ясно и достъпно собствени схващания, формулировки на проблеми и възможни решения пред специализирана и неспециализирана аудитория, използвайки богат набор от техники и подходи, както и разработва и излага аргументирани схващания. За изграждане на аргументирана обосновка счетоводителят събира, обработва, интегрира и интерпретира специализирана финансова и нефинансова информация. Прилагайки критично мислене относно достоверността на стопанските операции и вероятността за настъпване на бъдещи събития, счетоводителят демонстрира критично осъзнаване на знанията в областта и

връзките между различните изучавани области или интердисциплинарни области, като проявява способност за генериране на нови знания и процедури, свързани с провеждането на научни изследвания и въвеждане на иновации. Формулира адекватни преценки за съществеността, развива нови и разнообразни умения в отговор на новопоявяващи се знания и практики в различните отчетни рамки за екологична, социална и управленска устойчивост и ги докладва на ръководството. Счетоводителят е търсещ проявлението на културата при отчитането на дейностите, при което владее богат понятиен апарат и проявява способности за концептуално и абстрактно мислене относно социални процеси и практики и обосновава предложения за тяхното усъвършенстване или промяна. С оглед на ефективен обмен на отчетна информация пълноценно общува на някои от най-разпространените европейски езици.

Четвъртото направление на компетентността на счетоводителя при отчитане на устойчивостта е професионалната компетентност. Счетоводителят по устойчивостта е длъжен да познава рамката за отчитане на устойчивостта и прилежащите ѝ нормативни актове, да познава счетоводните стандарти, които прилага при отчитането на организацията, в която работи, и да посещава професионални курсове в направлението на неговата компетентност. Счетоводителят осигурява „достатъчността“ и „уместността“ на информацията за устойчивостта, която да се признае в счетоводната информационна система. Той е специалистът, който обезпечава доказателственост на твърденията за вярност относно операции и салда по сметки, свързани с устойчивостта. Той е водещият експерт при отчитане на устойчивостта за възникването, пълнотата и правилно оценяване на стопанските операции. Счетоводителят дава становище за аналитичното отчитане на устойчивостта. Използвайки интегрирани системи са финансово отчитане, счетоводителят допълва двустранното счетоводно записване със счетоводен регистър, който отразява постигането на целите на организациите и създава възможност за управление на бюджети. Чрез регистъра се представя за утвърждаване контролен лист за наличието на разполагаем бюджет и съответствие на разхода с планираните цели. Обвързва счетоводните операции в транзакции, което автоматизира отчетната дейност и изтъква водещата роля на счетоводителя като интегратор на данни. Тук се наблюдава и ролята на счетоводителя, който валидира предложените от системата транзакции. Дори и със системи за изкуствен интелект не може да се отмени ролята на счетоводителя, който потвърждава верността на записите.

Отчитането на устойчивостта следва да се наблюдава в определен планов период, в който са отчетени хипотетични предположения за бъдещи събития и управленски действия, които не се очаква да се случат с еднаква вероятност. Такава информация илюстрира възможните последици към датата на изготвяне на отчета за устойчивост, ако събитията и действията се случат (сценарий „какво ако“). Създадената прогнозна финансова информация конкретизира целите на системата и на основа на тяхното постигане определя ефективността на организацията. Следователно устойчивостта е функция от постигнатата и отчетена ефективност.

Счетоводителят събира, документира и интерпретира специализирана информация, необходима за решаването на сложни проблеми в областта на счетоводното отчитане, като интегрира широк спектър от знания и източници на информация в нов и сравнително непознат контекст. Именно в това качество се проявява интегративната роля на счетоводителя при отчитане на устойчивостта. Разполагайки със своя минал професионален опит, счетоводителите са в най-ефективна позиция да се възползват и приложат съществуващите си умения, знания и опит за финансово отчитане към оповестявания, свързани с устойчивостта. В Таблица 2 се предлага анализ на функциите и дейностите на счетоводителите по устойчивостта, като в отделна колона се разглежда възможността за заменяемост на техния труд от други служители по устойчивостта.

Табл. 2 Анализ на функциите и дейностите на счетоводителите по устойчивостта

Признаци	Измерения на функциите и дейностите на счетоводителите по устойчивостта	Обстоятелства	Заменя се в степен от
1. Обхват и структура на дейността	1.1. Широчина на обхвата на дейностите	Обхваща пълния обем от оценяваните и осчетоводявани операции – с най-висока степен на сложност	Не се заменя
	1.2. Височина в йерархията на фирмата	Не е задължително да е главният счетоводител отчитащият устойчивостта, но има самостоятелност и в тази връзка е на ръководна позиция	Не се заменя
2. Степен на самостоятелност при изпълнение на дейността	2.2. Планиране и прогнозиране на устойчивостта	Дейността по планиране и прогнозиране на устойчивостта се допълва от работата на мениджъри по устойчивостта, еколози, специалисти по маркетинг и продажби и инженери	Не се заменя, а се основава и частично се допълва с експертни оценки и маркетингови планове и прогнози
	2.1. Счетоводно отчитане на устойчивостта	Дейността по счетоводно отчитане на устойчивостта се осъществява напълно самостоятелно	Не се заменя

Признаци	Измерения на функциите и дейностите на счетоводителите по устойчивостта	Обстоятелства	Заменя се в степен от
3. Степен на повторяемост на работите	3.1.Свързано е с обхвата и структурата на дейността, но я конкретизира съобразно конкретни обстоятелства	Необходимата аналитичност при отчитането на устойчивостта се съпровожда с ниска степен на повторяемост на работите	Не се заменя
4. Сложност и качество на произвежданата продукция и използваните оръдия на труда (прилагана технология)	4.1.Свързано е със сложността на оказваната услуга, на използваните оръдия, материали и технологията (счетоводен софтуер, облачни системи, изкуствен интелект), както и сложността на ръководените звена	Отчитането с определен счетоводен софтуер е с най-високо ниво на сложност. С оглед на изготвянето на отчета за устойчивост може да бъде назначен специалист, подготвящ маркетингови данни, преобразувани от качествен в количествен вид, неговата работа е спомагателна към изготвяне на отчет за устойчивост със счетоводни данни	Работата на специалиста по маркетинг, свързана с въвеждане на маркетингова и социална информация в прогнозите, не може да замени, а само подпомага счетоводителя. В счетоводните отчети работа имат само счетоводителите и те са интегратори на данни. Специалистът по маркетинг само подпомага, но не заменя счетоводителя.
6. Степен на отговорност (за решенията, за резултатите, за хората и т.н.)	6.1. Степента на отговорност на счетоводителя за изготвяне на отчет е регламентирана от Закона за счетоводството. Никой друг служител няма право да поеме отговорност за изготвяне на финансов отчет	Работата е свързана с гаранции за успешно и добросъвестно изпълнение на поети ангажименти по отчитането на дейността. Наблюдават се показателите „квалификация“, „нервно-психическо напрежение“, самостоятелност при избора на методи (средства) за изпълнение на задачите и утвърждаване на „фактори за оценка	Не се заменя. Счетоводителите носят отговорност за интегрирането на данни и признаването на счетоводна информация. Работата на останалите специалисти не касае директно изготвянето на отчет

Признаци	Измерения на функциите и дейностите на счетоводителите по устойчивостта	Обстоятелства	Заменя се в степен от
		на сложността на изпълняваните отчетни дейности“	
7. Организационно-управленчески връзки и подчиненост	7.1. Счетоводителят по устойчивостта е подчинен на главния счетоводител, а той на изпълнителния директор	Само изп. директор и счетоводителят подписват финансовите документи за устойчивостта. Нито един друг специалист няма право да подписва платежни и отчетни документи по устойчивостта	Не се заменя

Изводът, който може да се направи, е, че за отчитане на устойчивостта и подпомагане на нейното администриране е необходима компетентност за изграждане на административноорганизационни структури и самостоятелно управление на екипи за решаването на сложни проблеми в непредсказуема среда, с множество взаимодействащи фактори и вариативни възможности. Може да се приеме хипотезата, че компетентността на счетоводителите за интегриране на финансова и нефинансова информация може да бъде водеща за изготвяне на отчета за устойчивостта.

Заклучение

В условията на недостатъчно достоверна информация счетоводителят по устойчивостта е призван да инициира процеси и организира дейности, изискващи висока степен на съгласуваност в екипа за отчитане на устойчивостта, състоящ се от еколози, инженери и мениджър по устойчивостта. Интегративната роля на счетоводителя при отчитането на устойчивостта проличава ярко при свързването на финансова информация и информация, свързана с устойчивостта. Читателят ясно разбира водещата и незаменима роля на счетоводителя при изготвяне на отчета за устойчивост, изготвян на основание на финансово-счетоводен отчет. Проличава ясно, че счетоводителят изпълнява главната роля при планирането и отчитането на устойчивостта. Счетоводителите трябва да развият нови умения, като се започне с разбирането, че отчитането на устойчивостта е по-широко от финансовото счетоводство и особено в оценката на свързаните рискове. Отчитането за устойчивост изисква по-интегрирано мислене и по-широко разбиране на цялата верига на стойността на организацията извън обхвата на финансовото отчитане. Прилагайки критично мислене относно достоверността на стопанските операции и вероятността за настъпване на бъдещи събития, счетоводителят демонстрира критично осъзнаване на знанията в областта и

вързките между различните изучавани области или интердисциплинарни области. Счетоводителят събира, обработва и интерпретира специализирана информация, необходима за решаването на сложни проблеми в областта на счетоводното отчитане, като интегрира широк спектър от знания и източници на информация в нов и сравнително непознат контекст.

Библиографска справка:

1. Великов, Д. (2023) Знания, умения и компетентности на счетоводителя в публичния сектор, Сборник с доклади от научно-практическа конференция „Счетоводното образование като знания, умения и компетентности“, 04.11.2022 г., ИУ – Варна, Варна, с. 218 – 228, (Online): <https://ue-varna.bg/uploads/filemanager/303/publishing-complex/2022/Schetovodno-obrazovanie-kompleks-2022.pdf>
2. Георгиев, Г. Икономика на труда, Милениум, София, 2007, с. 310 – 311.
3. Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета. (2023). (Online): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>
4. Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета. (2013) (Online): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034>
5. Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи. (2014) (Online): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>
6. Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС. (2022) (Online): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
7. Европейска класификационна рамка. (2019) Подкрепа за учене, работа и трансгранична мобилност. (Online): <https://europa.eu/europass/system/files/2020-05/EQF%20Brochure-BG.pdf> (Достъп: 30.03.2025 г.)
8. Европейска комисия, Съвместен изследователски център. (2022) GreenComp, Европейската рамка за компетентностите в областта на устойчивостта. Служба за публикации на Европейския съюз. <https://data.europa.eu/doi/10.2760/857795>.
9. Закон за изменение на Закона за счетоводството. (2025). (Online): <https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=233068> (Достъп: 30.03.2025 г.)

10. Закон за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта, чл. 5а. (2025). (Online): https://www.ides.bg/media/2127/zakon_za_nezavisimiq_finansov_odit_i_izrazqvanet_o_na_sigurnost_po_ustojchivostta_zagl_dop_dv_br.pdf (Достъп: 30.03.2025 г.)

11. Закон за счетоводството. (2024) (Online): https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf (Достъп: 30.03.2025 г.)

12. Костова, Н. (2021) „Поглед към някои аспекти към бъдещето на счетоводната професия и счетоводните услуги“. Списание ИДЕС. София, Извънреден брой, с. 1 – 17. (Online): <https://www.ides.bg/media/1919/06-ib-2021-n-kostova.pdf> (Достъп: 30.03.2025 г.)

13. Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3400: Проверка на прогнозна финансова информация. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2024. (2025). Международна федерация на счетоводителите, (Online): [Притурка към Наредба № 5 от 4 февруари 2025 г..pdf](#) (Достъп: 30.03.2025 г.)

14. Национална класификационна рамка. (2012) (Online): https://www.navet.government.bg/bg/media/NQF_bg.pdf (Достъп: 30.03.2025 г.)

15. Регламент (ЕС) 2019/2088 на Европейския парламент и на Съвета от 27 ноември 2019 година относно оповестяването на информация във връзка с устойчивостта в сектора на финансовите услуги. (2019) (Online): <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=CELEX%3A32019R2088> (Достъп: 30.03.2025 г.)

16. Ръководство по международен етичен кодекс за професионални счетоводители. (2024). Международна федерация на счетоводителите. (Online): <https://www.cposa.bg/images/sait/PravnaRamka/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D1%82%D1%83%D1%80%D0%BA%D0%B0%20%D0%BA%D1%8A%D0%BC%20%D0%9D%D0%B0%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%B1%D0%B0%20%E2%84%96%205%20%D0%BE%D1%82%204%20%D1%84%D0%B5%D0%B2%D1%80%D1%83%D0%B0%D1%80%D0%B8%20%202025%20%D0%B3..pdf> (Достъп: 30.03.2025 г.)

17. Шопов, Д., Л. Стефанов, М. Паунов, Л. Дулевски. Икономика на труда, Тракия М, София, 2002, с. 388.

18. What Skills do Financial Professionals Need to Transition to Sustainable Economies? International Federation of Accountants. (2025) (Online) <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/what-skills-do-financial-professionals-need-transition-sustainable-economies> (Accessed: March 30, 2025).

THE INTEGRATIVE ROLE OF THE ACCOUNTANT IN SUSTAINABILITY REPORTING

Head Assist. Prof. Diyan Velikov, PhD

University of Agribusiness and Rural Development, Plovdiv

Faculty of Economics and Management

Keywords:	Summary
Sustainability Reporting Integrative role Accounting	The integrative role of the accountant in sustainability reporting. Accountants play a key role in sustainability reporting. Their role in linking financial and sustainability information is particularly significant. Preparing sustainability reports requires the integration of knowledge, skills and competencies to record, analyze and summarize financial and non-financial information. Accountants have significant experience, knowledge, skills and competencies in financial reporting and sustainability disclosures. The integration of policies to achieve environmental, social and governance sustainability requires an integrated approach to sustainability reporting. This approach should be subject to the organization's accounting policy. Accountants' skills in producing accurate and useful information, consistent with accounting policies, can easily be adapted to support analytical reporting of activities and disclosure of sustainability information. To account for all impacts along the value chain and over different time periods, accountants are called upon to integrate knowledge, skills and competencies for the accounting of both real and potential, contracted and uncontracted business transactions. The role of the accountant must be integrated into both real processes and strategically related decisions along the value chain. It is necessary to prepare a report with financial and accounting data about sustainability, as well as a report with non-financial, not yet recognized in the organization's accounting system, data and facts about sustainability. The role of accountants in securing letters of intent from the organization's counterparties in maintaining and developing sustainability in the value chain is growing.
JEL Classification: M41; Q56	