МЕЖДИНЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ ПРИ ИНТЕГРИРАНЕТО НА ФИНАНСОВАТА И НЕФИНАНСОВАТА ИНФОРМАЦИЯ ЗА УСТОЙЧИВОСТТА



гл. ас. д-р Диян Великов

Висше училище по агробизнес и развитие на регионите, Пловдив

Департамент по икономика и управление

Ключови думи:

Устойчивост

Финансова и нефинансова отчетност

Междинен отчет

Фактори на устойчивостта

JEL Класификатор:

M41; Q56

Резюме

Интегрирането на финансовата и нефинансовата информация позволява ефективно планиране и отчитане на устойчивостта на бизнеса. Изискванията за отчитането на устойчивостта налагат разглеждането на свързаността между финансовата и нефинансовата информация. Те са съобразени с международната правна рамка за отчитане на устойчивостта и с текущите изисквания за счетоводната отчетност. Отчетът за устойчивостта е част от годишния доклад за дейността на организацията, но не е компонент на годишния финансов отчет. Той се състои от финансов отчет, съставен на база на създадена счетоводна информация за периода и нефинансов отчет, съставен на база на нефинансова информация. Отчита се екологичната, социална и управленска

	устойчивост. Финансовия отчет за устойчивост се изготвя през междинни периоди, по-кратки от годишния финансов отчет. При прогнозирането се отчитат факторите на устойчивостта, които могат да бъдат прагови и компенсаторни. Отчитането на устойчивостта обхваща и проблематиката за обезценка на активи, признаването на разходи като активи, провизирането на задълженията, разкриване на информация за рисковете и други процеси, свързани с отчитането на създаването и поддържането на устойчивостта.

Увод

Отчетната единица при отчитането на устойчивостта

Приложението на **концепцията за отчетната единица** предполага създаване на счетоводна информация, свързана само с отчитане на дейностите на предприятието. Не може да се създава счетоводна информация, свързана със стопански операции или активи на други предприятия. Ограничава се и отчитането на дейността на собствениците, която не е свързана с дейността на отчитаната единица. Отчитането на устойчивостта значително разширява обхвата на отчитането по веригата на стойността на предприятието. В концептуалната рамка от 2018 г. е определено, че „Отчитащото се предприятие е предприятие, което е длъжно или избира да изготвя финансови отчети. Отчитащото се предприятие може да бъде едно цяло или част от предприятие, или може да се състои от повече от едно предприятие. Отчитащото се предприятие не е непременно юридическо лице.“ (22, par. 3.10.) В резултат на стопанските взаимоотношения на предприятието се създава стойност с финансов и нефинансов характер, която чрез своя комуникативен характер формира

верига на стойността. Тези взаимоотношения имат договорирани и по-слабо договорирани, дължащ се на търговски обичаи характер. Следователно във веригата на стойността на организацията следва да се прави разлика между процедура и споразумение. (12, с. 15-16) Следователно тези стопански взаимоотношения са с дистрибутивен характер и формират слабо структурна система с променлив, а не стационарен характер. **Обект на изследване** са изискванията при интегрирането на финансовата и нефинансовата информация. **Предмет на изследване** е приложението на интегрирането на финансовата и нефинансовата информация отчитането на устойчивостта в България според нормативните актове.

Очакваните резултати от изследването са два:

1. Да се създаде мотивация на стопанските организации да включат интегрирането на финансовата и нефинансовата информация в своята счетоводна политика при отчитането на устойчивостта.
2. Да се предложи структура и съдържание на междинен финансов отчет, подпомагащ отчитането на устойчивостта.

Цел на изследването е да се предложи вариант за промяна на нормативната рамка за отчитането на устойчивостта в България.

Задачи на разработката:

1. да се разгледа предприятието като част от верига на стойността;
2. да се разгледа вариант за стандартизиране на факторите на устойчивост в стопанските организации;
3. да се предложи структура и съдържание на междинен финансов отчет за устойчивостта.

Основната теза на автора е: Налице е необходимост от усъвършенстване на приложимата рамка за отчитане на устойчивостта чрез приложение на междинен динамичен финансов отчет, подпомагащ интегрирането на финансовата и нефинансовата информация.

От основната теза произтичат две хипотези:

1. Приложимата рамка за отчитане на устойчивостта предлага формализиран отчет за устойчивостта.

2. За изготвяне на междинен финансов отчет за устойчивостта приложимата рамка за отчитане на устойчивостта се нуждае от усъвършенстване.

В статията са използвани изследователските методи анализ и синтез, индукция и дедукция, наблюдение и сравнение, аналогия, моделиране и др.

Ограничителни условия на изследването. Изследването обхваща нормативните актове за регулиране на устойчивостта в Европейския съюз и България, както и готовността на счетоводните отчети да бъдат приложени при отчитане на устойчивостта.

Информационна база. Проучени са научни трудове на водещи автори за отчитане на устойчивостта. Проучени са нормативните актове за отчитане на устойчивостта в Европейския съюз и България, както и приложението на европейски директиви и национални счетоводни стандарти за отчитане на устойчивостта.

Съкращения:

ESRS – Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година.

ЕСОУ - Европейски стандарти за отчитане на устойчивостта.

CSRD – Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година.

НСС – Национални счетоводни стандарти.

Изложение

1. Веригата на стойността на организацията и факторите на устойчивостта в нея

Темата за счетоводно отчитане на устойчивостта пряко зависи от признаването на активи, пасиви, приходи и разходи в счетоводната информационна система на предприятието, т.е. тогава информацията за сделките и процесите става счетоводна. Всяка друга информация е извънсчетоводна и може да има проактивен характер в маркетингови планове. Ето защо се налага да се стандартизират с маркетингови показатели по отрасли и за всяко предприятие рангове за състояние на устойчивост, в които са дефинирани прагови и компенсаторни фактори. Адаптирано от управлението на канали за дистрибуция, праговите и компенсаторни фактори на обкръжаващата среда на веригата на стойността могат да се дефинират в рамките на три **ранга**: (2, с. 88-89**)**

„1 ранг (макросреда): Анализ на макро-обкръжаващата среда в направленията: Производител на суровина - Общество - Екология, Производство на продукт - Общество - Екология, Търговия на дребно - Общество - Екология.

2 ранг (мезосреда): Анализ на обкръжаващата среда на индустрията в направленията: Производител на суровина - Стратегическа бизнес единица /СБЕ/ - Индустрия, Производство на продукт - Стратегическа бизнес единица /СБЕ/ - Индустрия, Търговия на дребно - Стратегическа бизнес единица /СБЕ/ - Индустрия.

3 ранг (микросреда): Анализ на обкръжаващата среда на фирмата в направленията: Производител на суровина - Продукт - Пазар, Производство на продукт - Продукт - Пазар, Търговия на дребно - Продукт - Пазар.“

За всеки от трите ранга се дефинират прагови и компенсаторни фактори, основани на конкретни регулируеми параметри и показатели. „Трансформациите във веригата на стойността настъпват при преминаване на **прагови фактори на устойчивостта**, след което се изменят рязко условията, в които функционира системата. На по-ниско ниво във веригата

на стойността съществуват фактори, чието изменение не води до трансформация, а до промяна в дадена локална област на устойчивостта. Тази промяна е за сметка на фактор/и, чието изменение засяга същата или друга локална област. По тези причини тези фактори се наричат **компенсаторни** и при тяхното вариационно комбиниране могат да се търсят еквивалентни ефекти, които поддържат не само функционирането, но и равновесието на устойчивостта“ (26, Volume I, p. 575). Трансформациите във веригата на стойността настъпват при преминаване на **прагови фактори на устойчивостта.** Изменението на компенсаторните фактори не води до трансформация, а до промяна в дадена локална област на устойчивостта. „Праговите и компенсаторните фактори служат и за определянето на „факторите на устойчивост“ (26, p. 576). Информацията за отчитащото се предприятие, предоставена в **отчета за устойчивостта**, се разширява, така че да включва информация за съществените **въздействия, рискове** и **възможности**, свързани с предприятието чрез преките и непреките му **стопански отношения**, нагоре и/или надолу по **веригата на стойността** („информация за веригата на стойността“) (7, par. 63). В тази връзка „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 (18, чл. 2, пар. 24).

Описателния отчет, съдържащ нефинансова, справочна и маркетингова информация дава информация за съставяне на бюджетни прогнози, които се включват в прогнозни финансови отчети за устойчивостта. Разработката на прогнозните финансови отчети следва да се ръководи от МСАОС 3400: Преглед на перспективна финансова информация, който гласи, че „перспективна финансова информация“ означава финансова информация, базирана на предположения за събития, които могат да настъпят в бъдеще, и възможни действия от страна на дадено предприятие. Тя е силно субективна по природа и нейното изготвяне изисква значителна преценка. …“ (18, Volume III, Par. 3). Не е необходимо информацията за устойчивостта да представлява предвиждане или

прогноза, за да има стойност на прогноза. Тя има такава стойност, ако се използва от ползвателите при изготвянето на техните прогнози. Информацията има стойност на потвърждение, ако съдържа обратна информация относно предишни оценки (потвърждава ги или ги променя). (7, ЕСОУ 1, КХ1 – КХ3) Изводът, който следва да се направи е, че за планирането на устойчивостта предприятието следва да разработи счетоводна политика по устойчивостта, която да се утвърди от неговия ръководен орган. За да се обезпечи постигането на планирания финансов резултат в социалната система във веригата на стойността и отчитането му в текущия отчетен период, счетоводната политика по устойчивостта трябва да съдържа изискване за приложението на принципите на контрола. (6, с. 61-64) Принципите на перманентност, системност и прогностичност на контрола върху планираните взаимоотношения във веригата на стойността и обезпечаваната на планираната устойчивост налага приложението на контролинга, който „обединява осъществяването на функциите по планирането и контрола в предприятието“ (19, с. 12).

2. Устойчивостта и нейното отчитане в рамките на съвременните изисквания.

За класифицирането на разходите за устойчивост може да се приеме схващането на Б. Йонкова, (11, с. 174) представено в **Таблица 1**:

Таблица 1: Класифицирането на разходите за устойчивост

Приложна сфера на класификацията	**Класифициране**
За целите на контрола от гледна точка на възникването За целите на отчетността и връзката на разходите с финансовите отчети на предприятието	Разходи за възстановяване на нарушено екологично равновесие Разходи за предотвратяване на нарушаването на екологичното равновесие Вътрешните разходи за околна среда Външни разходи за околна среда

За целите на контрола относно екологията, от гледна точка на възникването могат да се разграничат две групи разходи (11, с. 174):

ПЪРВА ГРУПА: разходи за възстановяване на нарушено екологично равновесие;

ВТОРА ГРУПА: разходи за предотвратяване на нарушаването на екологичното равновесие.

Предложената класификация може да се приложи от предприятията и за социалната и управленската устойчивост. Горната класификация следва да се приложи на основание на „вътрешните актове на предприятието, отразяващи спецификата на неговата дейност“ (15, т. 25.2, б. „в“). Според Ваня Георгиева счетоводното отчитане на екологични разходи включва следните етапи (5, с. 78-80):

- Идентификация на екологичните разходи;
- Оценка на екологичните разходи;
- Отчитане на екологичните разходи в счетоводството;
- Предоставяне на информация за екологичните разходи;
- Анализ на екологичните разходи.

Отсъствието на счетоводната политика като понятие в GSRD и ESRS не дава основание на стопанските организации да не дефинират отчитането на устойчивостта чрез тяхната счетоводна политика. Ето защо, следва да се конкретизира необходимостта от счетоводна политика по устойчивостта. Изменението на Закона за счетоводството в началото на 2025 г. отложи с една година задължението на определени организации да изготвят Отчет за устойчивостта. Нормата в Закона за счетоводството, която само отлага изготвянето на отчета за устойчивостта не е достатъчно ефективна, защото с актуално изменение на Закона за счетоводството, счетоводната политика за отчитането на устойчивостта може да бъде въведена от 01.01.2027 г. за целия отчетен период. Следователно, за всички задължени компании за изготвяне на отчет за устойчивост, ефективният период за отчитане на устойчивостта ще бъде

2027 г. към 01.01.2028 г. Според нас, *необходимото изменение на Закона за счетоводството за счетоводна политика за устойчивостта*, което може да бъде ефективно въведено от всички засегнати бизнес организации, следва да отчете необходимите корекции и начална дата на отчитане в национален вариант към 01.01.2028 г.

За отчитане на устойчивостта, системата от аналитични сметки към синтетичната сметка „Вземания“ има вида, показан в Таблица 2:

Таблица 2 Аналитични сметки за устойчивост към синтетичните сметки за „Вземания“ (26, VOLUME I, P. 575)

№	**Аналитични сметки за устойчивостта съм синтетичната счетоводна сметка „Вземания“ (отделно за материали, външни услуги, амортизация, заплати, социално осигуряване и други)**		
	“Аналитична сметка „Екологична устойчивост“	***Аналитична сметка „Социална устойчивост“***	***Аналитична сметка „Управленска устойчивост“***
1.	**Дебит Кредит**	**Дебит Кредит**	**Дебит Кредит**
…	**……**	**……**	**……**

С приложението на аналитичното отчитане на устойчивостта през целия отчетен период, бизнесът ще може да разчита на актуална счетоводна информация за изготвянето на междинен финансов отчет за устойчивостта, предназначен за включване в годишния отчет на устойчивостта.

3. Интегриране на финансовата и нефинансовата отчетност.

Свързаността (connectivity) между **финансовата** и **нефинансовата информация** е в основата на съвременната корпоративна отчетност и концепцията за **устойчиво развитие**. Свързаността се отнася преди всичко към взаимовръзките между финансовата и нефинансовата информация. „Въпреки че счетоводните стандарти по МСФО, стандартите за оповестяване на устойчивост по МСФО (или стандартите ISSB) и Европейските стандарти за отчитане на устойчивост (ESRS) не предоставят

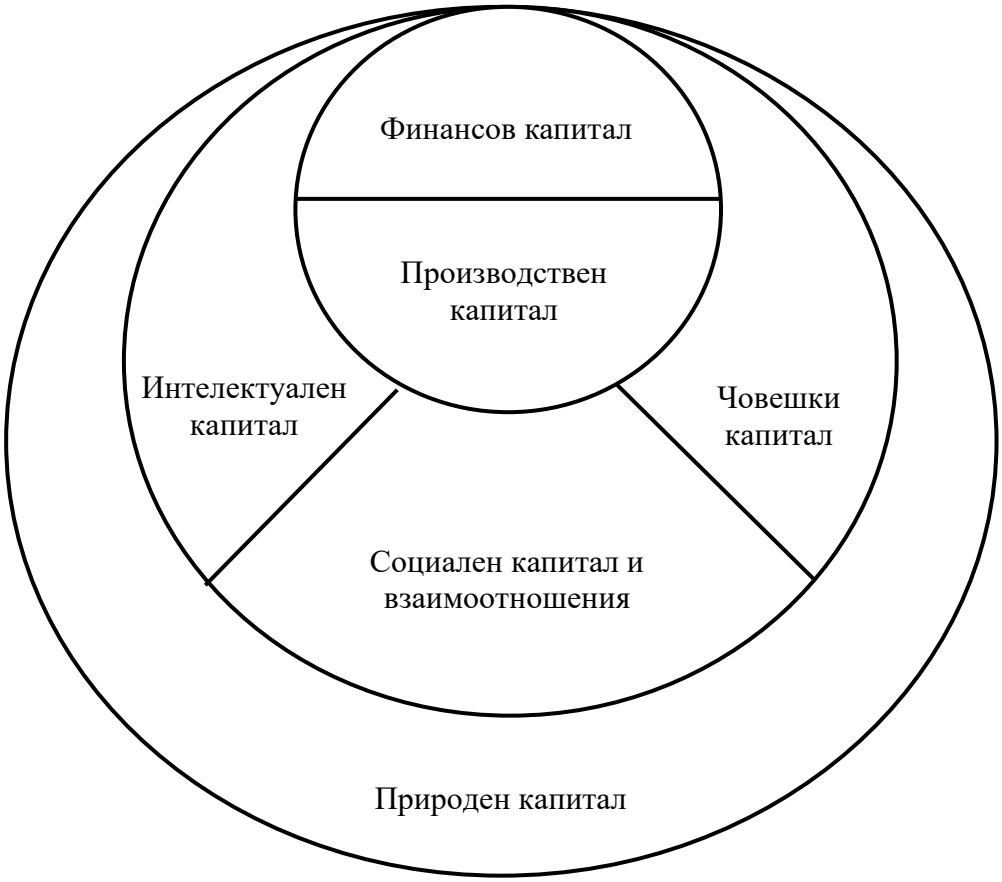
официално определение за свързаност, както стандартите ISSB, така и ESRS предоставят насоки на високо ниво относно „свързаната информация“.“ (22) Нефинансовите данни (качествени показатели) обясняват **бъдещия потенциал за създаване на стойност**, докато финансовите данни (количествени показатели) отразяват миналите резултати. **Свързаността се формализира в причинно-следствена връзка между успешните** нефинансови стратегии и получените финансови ползи. Инвеститорите свързват нефинансовите данни във веригата на стойността на организацията при оценяването на дългосрочните финансови рискове. Интегрираните отчети обединяват финансовата и нефинансовата информация в един документ, отчет за устойчивост, подкрепен с финансова прогноза, който показва цялостното развитие на компанията.

Основните концепции на интегрираното отчитане се свързват с капитали, стойности и времеви хоризонти.

- **Капитали**: Интегрираното отчитане на финансовата и нефинансовата информация позволява създаване на стойност, диференцирана в шест вида капитал:[1] финансов капитал; производствен капитал; интелектуален капитал; човешки капитал; социален капитал и взаимоотношения и природен капитал.

Ефективността от използването на капиталите не се постига чрез тяхната взаимозаменяемост. Например, нарастването на производствения капитал за сметка на природния води невъзможност да се преодолеят възникналите екологични проблеми. Капиталите в интегрираната отчетност често се представят, както са посочени на Фиг. 1. (23) Изводът, който може да се направи е, че първоначалното отчитане на същността на икономическите явления пред тяхната форма обезпечава отчитането на икономическата същност на обектите на счетоводно отчитане. Отчитането на устойчивостта означава отчитане на значенията както на формализираните, така и на неформализираните търговски контакти. Персонификацията на счетоводните сметки, аналитичното отчитане, даването на предимство на съдържанието на стопанските операции пред

тяхната форма и отчитането на начислена основа дават възможност за изготвяне на финансов отчет на устойчивостта.



Фиг. 1. Капитали в интегрираната отчетност

- **Създаване на стойност**: Фокусира се върху това как организацията генерира стойност за себе си и за другите в своята верига на стойността.

- **Времеви хоризонти**: Оценява бизнес модела в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. Основанията са дадени в ESRS:

„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;

в) дългосрочен времеви хоризонт: повече от 5 години“ (21, Par. 77).

С изменението си от 2024 г., Законът за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта въвежда приложимата рамка за отчитане на устойчивостта. "Приложима рамка за отчитане по устойчивостта" е възприетата от предприятието отчетна рамка по устойчивостта, която е подходяща от гледна точка на естеството на предприятието и целта на отчета за устойчивостта или която се изисква от закон или от друг нормативен акт. Приложимата рамка за отчитане по устойчивостта определя формата и съдържанието на отчета за устойчивостта.“ (9, т. 28) Точното дефиниране на приложимата рамка за отчитане на устойчивостта ще позволи да се дефинира необходимата информация за изготвяне на финансов отчет за устойчивостта. За предприятията от Европейския съюз 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**“ (7, Цел, пар. 2). В ЕСОУ точно се определя изискването за обвързване на стратегията на организацията с тактико-оперативното управление. Изготвянето на отчетите за устойчивост само на годишна база, каквото е изискването в Закона за счетоводството, намалява качеството на информацията, представена в тях, а „именно относимост и достоверно представяне“ (7, пар. 19, б. „а“). Тези обстоятелства ярко изтъкват междинния характер на информацията, представена в отчетите за устойчивостта. За отчитането на устойчивостта е необходимо да се изготви междинен динамичен отчет.

Въпросът за съществеността налага определени изисквания към качествата на счетоводните отчети за устойчивостта. Съгласно НСС 34

„Съществеността трябва да се оценява от гледна точка на отчетния период за междинния финансов отчет, а не от гледна точка на предвижданията или на очакваното състояние в края на годината. Възможно е нивото на същественост да е по-ниско, отколкото за годишните финансови отчети, ако не се допуска подвеждаща информация“ (16, т. 4.3). На основание на ESRS предприятието се отчита по въпросите на устойчивостта въз основа на принципа на двойната същественост (7, пар 21). В Директива 2013/34/ЕС е определено, че „принципът на същественост следва да се прилага при признаването, оценяването, представянето, оповестяването и консолидирането на информация във финансовите отчети.“ (8, пар 17), което е приложение на финансовата същественост. В ESRS е определено, че двойната същественост има две измерения, а именно: **същественост на въздействието** и **финансова същественост** (7, пар 37)**.** Даден въпрос на устойчивостта е съществен от гледна точка на въздействието, когато се отнася до съществените **действителни** или **потенциални**, **положителни** или **отрицателни** въздействия на предприятието, свързани с неговата собствена дейност, нагоре и надолу по веригата на стойността му. При отчитането на двойната същественост, отправната точка е оценката на въздействията, но може също така да има съществени рискове и възможности, които не са свързани с въздействията на предприятието. При финансов одит, одиторът включва в одиторската документация:

(а) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло;

(б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания;

(в) ниво на същественост на изпълнението (14, пар. 14).

„Видно е, че при оценката на двойната същественост е приложимо ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и ниво на същественост на изпълнението. От гледна точка на устойчивостта се повишава риска и намалява нивото на същественост. Последното означава, че при висок риск

се намалява нивото за същественост за устойчивост и следователно се повишава изискването да няма некоригирани отклонения“ (3, с. 5). Когато установява и оценява въздействията, рисковете и възможностите по веригата на стойността си, за да определи тяхната същественост, предприятието се съсредоточава върху областите, в които въз основа на естеството на дейността, стопанските отношения, географски или други фактори се счита, че има вероятност да възникнат въздействия, рискове и възможности. Както е видно, въздействията се улавят от гледна точка на съществеността на въздействието независимо дали са съществени от финансова гледна точка.

Информацията, представена във междинните финансови отчети трябва да е разбираема, уместна, надеждна, уместна и сравнима (17, Общи положения). В отговор на изискванията на **ESRS**, в счетоводното законодателство на България терминът „нефинансова декларация” се заменя с “Отчет за устойчивостта”. (10) В **ESRS** качествената характеристика уместност, представена в Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г. (**Рамката**) е заменена от относимост. Според **ESRS**, Глава 3, КХ1, информацията за устойчивостта е относима (значима), когато може да бъде от значение за решенията на ползвателите при подход на **двойна същественост**). В КХ 2, Глава 3 на **ESRS** е определено, че информацията може да бъде от значение за дадено решение дори когато някои ползватели изберат да не се възползват от нея или тя вече им е известна от други източници. Информацията за устойчивостта може да повлияе на решенията на ползвателите, ако има стойност на прогноза, стойност на потвърждение или и двете. Качествените характеристики, повишаващи полезността на информацията, описани в Рамката са сравнимост, верифицируемост, своевременност и разбираемост. В **ESRS** са представени качествените характеристики на информацията (7, ЕСОУ 1, Допълнение Б) сравнимост, проверимост и разбираемост. Сравнението на

качествените характеристики, повишаващи полезността на информацията според Рамката и същите качествени характеристики според **ESRS** обезпечава възможността за приложение на тези характеристики при изготвяне на отчетите за устойчивостта. Качествените характеристики за информацията се припокриват приемливо в двата документа. Предпазливостта следва да има особено внимание в рамката да устойчивост. Отчетът за устойчивостта е част от годишния доклад за дейността на предприятието и не е част от Годишния финансов отчет (ГФО). Компонентите на ГФО са задължително описани в НСС 1 са счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за собствения капитал, отчет за паричните потоци и приложение“ (15, т. 2). В чл. 48, ал. 1 от Закона за счетоводството ясно са упоменати изискванията за информацията, която се съдържа в отчета за устойчивостта. Независимо, че в чл. 48, ал. 1, т. 3 е определено, че „предприятията включват в отчета за устойчивостта описание на процеса по идентифициране на информацията по ал. 1, включена в доклада за дейността“, а в чл. 48, ал. 1, т. 4 „информацията по ал. 2 включва информация, свързана с краткосрочния, средносрочния и дългосрочния времеви хоризонт, когато това е приложимо“ приложението на тематичния обхват на информацията по устойчивостта не е „счетоводна информация“. Независимо от факта, че **ESRS** точно формализира чрез стандарти отчета за устойчивост, не уточнява как точно, чрез счетоводна политика, организацията ще акумулира счетоводната информация за генериране на отчета за устойчивост. Не уточнява и методология за планиране и прогнозиране на устойчивостта. Изводът е, че е необходимо това да се конкретизира в националните законодателства по счетоводство в отделните държави на Европейския съюз. Тази информация е необходима за изготвянето на отчет за надлежна проверка. Отчетът за надлежна проверка улеснява разбирането за финансовата и нефинансовата информация. При същата нормативна база „надлежната проверка по **ESRS**

и Закона за счетоводството може да включва два междинни отчета - счетоводен отчет, който съдържа финансова информация и описателен отчет, съдържащ нефинансова, справочна информация за действителните практики на предприятието по отношение на устойчивостта.“ (4, с. 8) Следователно счетоводен отчет, който съдържа финансова информация по въпросите на устойчивостта има качествата на финансов отчет, но не се включва в ГФО. На това основание може да се твърди, че той е междинен финансов отчет. Преди публикуването на **ESRS,** според **CSRD** и Закона за счетоводството се твърди, че „директивата и законът се отнасят за годишните финансови отчети и доклади за дейността, но няма пречка да бъдат приложени съответно и при междинното финансово отчитане, когато и в него се включва нефинансова информация“ (13, с. 6). В **ESRS** също не се споменава за счетоводна политика. Независимо от обстоятелството, че информацията за отчитане на устойчивостта според **ESRS** съответства на изискванията на Концептуалната рамка и това обезпечава висока свързаност на финансовата и нефинансовата информация, това не е достатъчно ефективно без налагане на изискване за счетоводна политика за устойчивост в националното законодателство.

Формата, структурата и съдържанието на междинния финансов отчет се определят съгласно НСС 1, (16, т. 3.1) където са определени кои са отчетите от ГФО. „Разходите, които не могат да бъдат признати за актив в края на отчетния период, не се признават за актив и в междинния финансов отчет“ (1, с. 175). Относно пасивите – „един пасив не може да се признае и да се отрази в междинния финансов отчет само поради очакването, че той може да възникне до края на годината. За пасив се признава и се отразява в междинния финансов отчет само съществуващо към датата на съставянето му задължение“ (16, т. 5.4). Изискванията за изготвянето за отчет за устойчивост от стопанските организации са изложени в Закона за счетоводството, а не е методологично указано как да се подготви

счетоводната информация в отчета за устойчивост. Структурата на динамичния баланс, разработен от Ойген Шмаленбах (1873-1955), подкрепен с данни от синтетичната и аналитична счетоводна отчетност може да намери приложение като междинен финансов отчет за устойчивост, показан в следващата таблица.

Таблица 3: Динамичен баланс за устойчиво отчитане (27, p. 581)

Динамичен баланс	
Актив	**Пасив**
1) пари (каса, разплащателна сметка и др.) **Намаление** 2) разходи, но все още не са вложени в производството, в склад са (закупуване на материали и др.); Счетоводна сметка Материали, аналитични счетоводни сметки към с-ка Материали за: - екологична устойчивост; - социална устойчивост; - управленска устойчивост. 4) стойности, които ще се превърнат в разходи след като получат себестойност (полуготови продукти и др.); Счетоводна сметка Разходи за основна дейност, аналитични счетоводни сметки към с-ка Разходи за основна дейност за: - екологична устойчивост; - социална устойчивост; - управленска устойчивост. **Увеличение** 3) разчети, пораждащи вземания, но все още не са постъпления на средства (вземания); Счетоводна сметка Вземания от клиенти, аналитични счетоводни сметки към с-ка Вземания от клиенти за: - екологична устойчивост; - социална устойчивост; - управленска устойчивост. 5) стойности, които ще се превърнат в доход чрез продажба (готови продукти и др.); Счетоводна сметка Разходи за основна дейност, аналитични счетоводни сметки към с-ка Разходи за основна дейност за: - екологична устойчивост; - социална устойчивост; - управленска устойчивост.	1) капитал; 2) разходи, които ще станат стойности (резерви и т.н.) **Увеличение** 3) доходи, които ще се превърнат в активи активи (получени аванси и др.); Счетоводна сметка Аванси от клиенти, аналитични счетоводни сметки към с-ка Аванси от клиенти за: - екологична устойчивост; - социална устойчивост; - управленска устойчивост. 4) постъпления, които са в резултат на възникнали задължения (получени заеми, кредити и др.); Счетоводна сметка Финансирания, аналитични счетоводни сметки към с-ка Финансирания за: - екологична устойчивост; - социална устойчивост; - управленска устойчивост. **Намаление** 5) разчети, пораждащи задължения, но все още не разходи (задължения към доставчици, заплати и др.); Счетоводна сметка Задължения към доставчици, персонал и други, аналитични счетоводни сметки към с-ка Задължения за: - екологична устойчивост; - социална устойчивост; - управленска устойчивост.

Заключение

Текущото отчитане на устойчивостта е крайно недостатъчно засегнато в счетоводната политика и създава затруднения за отчитането на устойчивостта и приложение на концепцията за отчетната единица. За планирането на устойчивостта предприятието следва да разработи стопанска политика, която да се утвърди от неговия ръководен орган. Независимо от факта, че **ESRS** точно формализира чрез стандарти отчета за устойчивост, не уточнява как точно, чрез счетоводна политика, организацията ще акумулира счетоводната информация за генериране на отчета за устойчивост. Не уточнява и методология за планиране и прогнозиране на устойчивостта. Независимо от обстоятелството, че информацията за отчитане на устойчивостта според **ESRS** съответства на изискванията на Концептуалната рамка и това обезпечава висока свързаност на финансовата и нефинансовата информация, това не е достатъчно ефективно без налагане на изискване за счетоводна политика за устойчивост в националното законодателство. Надлежната проверка по ESRS и Закона за счетоводството може да включва два междинни отчета - счетоводен отчет, който съдържа финансова информация и описателен отчет, съдържащ нефинансова, справочна информация за действителните практики на предприятието по отношение на устойчивостта. Необходимото изменение на Закона за счетоводството за счетоводна политика за устойчивостта, което може да бъде ефективно въведено от всички засегнати бизнес организации следва да отчете всички необходими корекции и начална дата на отчитане в национален вариант към 01.01.2028 г. Структурата на динамичния баланс, разработен от Ойген Шмаленбах, ще подкрепи бизнес организациите за формализирания вид на междинен финансов отчет за устойчивост, изготвен с данни от синтетичната и аналитична счетоводна отчетност.

В заключение следва да се приеме хипотезата, че за изготвяне на финансов отчет за устойчивостта приложимата рамка за отчитане на устойчивостта се нуждае от усъвършенстване.

Библиографска справка

1. Божков, В., Р. Симеонова, Р. Михайлова. (2016) Стандарти за представяне на финансови отчети. АИ „Ценов“. Свищов.

2. Великов, Д. (2010) Проблеми на бизнес трансферите на фирмите в България. РИТТ-Силистра. София.

3. Великов, Д. (2024) Оценката на двойната същественост в отчета за устойчивост. Сборник доклади от Международна научно-практическа конференция „България на регионите”. Академично издателство „Талант”. Пловдив. ISSN 2815-5262 (on-line), HPC ID № 5156.

4. Великов, Д. (2025) Комплексната проверка по въпросите на устойчивостта и изготвяне на междинни финансови отчети. Списание на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България. София. 2025 г. бр. 1, ISSN 1314-8990 (online). Интернет достъп: https://www.ides.bg/media/2192/01-2025-diyan-velikov.pdf

5. Георгиева, В. (2024) Екологичните разходи в корпоративния сектор: анализ, счетоводно отчитане и оповестяване. Пловдив. Коала прес.

6. Динев, М. (1999) Контрол в социалното управление, София. Тракия-М.

7. 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). Свалено от https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772

8. 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 текст от значение за ЕИП, пар. 17, (2013) Онлайн https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32013L0034 (Последно посетен на 10.09.2025)

9. Закон за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта. (2024) Обн., ДВ, бр. 95 от 29.11.2016 г., Загл. доп. – ДВ, бр. 79 от 2024 г., Доп. разп., т. 28. (Онлайн)

https://www.ides.bg/media/2127/zakon_za_nezavisimiq_finansov_odit_i_izrazqvaneto_na_sigurnost_po_ustojchivostta_zagl_dop__dv_br.pdf

10. Закон за счетоводството, изм. и доп., бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г. (2024) (Онлайн) https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

11. Йонкова, Б. (2007) Методически проблеми при счетоводното третиране и отчитане на разходите за опазване на околната среда. Научни трудове на УНСС. София. 2007, бр. 2.

12. Карас, Ч., Търговски преговори : 200 стратегии и тактики. (1993) Колонел. Габрово.

13. Лютакова, А., (2016) Нефинансовата декларация в Закона за счетоводството – изгубени в превода, списание ИДЕС, бр. 3, с. 6.

14. Международен одиторски стандарт 320. Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Международна федерация на счетоводителите. Издание 2023-2024, Част 1. (2025) (Онлайн) https://www.ides.bg/media/2139/isa-2023-2024-vol1f.pdf (Последно посетен на 10.09.2025)

15. НСС №1 Представяне на финансовите отчети. (2008) (онлайн) https://balans.bg/normativen-akt/nss-1 (Последно посетен на 10.09.2025)

16. НСС 34 Междинно счетоводно отчитане. (2008) (онлайн) https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/SS34.pdf (Последно посетен на 10.09.2025)

17. ПМС № 394 от 30.12.2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с ПМС № 46 от 2005 г. (обн., ДВ, бр. 30 от 2005 г.; изм. и доп., бр. 86 от 2007 г.

18. 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. (Онлайн) https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=CELEX%3A32019R2088

19. Симеонов, О. (2004) Контролинг: основи на контролинга, оперативен контролинг, Тракия-М, София.

20. Chartrand, C., G. Lord. (2026) Why is connectivity so important in corporate reporting?, online: https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-

assurance/corporate-reporting/connectivity-in-corporate-reporting.html (Accessed: June. 07, 2026).

21. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, Par. 77, (Online). Available: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772,(Accessed:Feb.10, 2025).

22. Conceptual Framework for Financial Reporting. (2018). (Online) https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf

23. https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf (Accessed January 4, 2018). In: Veysel, A., FUNDAMENTAL CONCEPTS AND CONTENT OF INTEGRATED REPORTS, IDES Magazine, Institute of Certified Public Accountants in Bulgaria, Issue 1, 2018, p. 7.

24. International Standard on Assurance Engagements 3400: The examination of Prospective Financial Information. Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023–2024 Edition. Volume III. (2024). International Federation of Accountants, (Online): https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-08/IAASB-2023-2024-Handbook-Volume-3.pdf (Accessed: March 30, 2025)

25. The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council. (2013) paragraph 2.10 – 2.16, http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf [Accessed February 9, 2026]

26. Velikov, D. (2025) The Concept of the Reporting Entity and Dual Materiality in Sustainable Reporting, Environment. Technology. Resources. Rezekne, Latvia, Proceedings of the 16th International Scientific and Practical Conference. 2025. Volume I, 575. Online ISSN 2256-070X https://doi.org/10.17770/etr2025vol1.8649.

27. Velikov, D. (2025) The Application of the Accrual Basis Principle in Dynamic Balance Theory for Ensuring Sustainability in Bulgaria, Environment. Technology. Resources. Rezekne, Latvia, Proceedings of the 16th International Scientific and Practical Conference. 2025. Volume I, 577-582. Online ISSN 2256-070X https://doi.org/10.17770/etr2025vol1.8700.

ON THE PLACE AND CONTENT OF AN INTERIM FINANCIAL REPORT IN THE INTEGRATION OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INFORMATION

Head Assist. Prof. Diyan Velikov, PhD

University of Agribusiness and Rural Development, Plovdiv
Faculty of Economics and Management

Key words:

Sustainability

Financial and non-financial reporting

Interim report

Sustainability factors.

JEL Classification:
M41; Q56

Summary

The integration of financial and non-financial information allows for effective planning and reporting on business sustainability. Sustainability reporting requirements require consideration of the linkages between financial and non-financial information. They are consistent with the international legal framework for sustainability reporting and current accounting requirements. The sustainability report is part of the organization's annual activity report, but is not a component of the annual financial report. It consists of a financial report prepared on the basis of accounting information created for the period and a non-financial report prepared on the basis of non-financial information. Environmental, social and governance sustainability is reported. The financial sustainability report is prepared in interim periods shorter than the annual financial report. When forecasting, sustainability factors are taken into account, which can be threshold and compensating. Sustainability reporting also covers issues of asset impairment, recognition of expenses as assets, provisioning of liabilities, disclosure of information about risks and other processes related to reporting on the creation and maintenance of sustainability.