

Виржиния Желязкова

**СЪВРЕМЕННИ ПРОБЛЕМИ НА
ЕКОЛОГИЧНОТО СЧЕТОВОДСТВО И
ОТЧЕТНОСТ**



ГОДИШНИК НА ВУАРР

ТОМ V



Виржиния Желязкова е доцент по финанси и зам.-ректор по учебната дейност и качеството във ВУЗФ. През 2010 г. придобива ОНС „доктор“ по международна икономика в Института за икономически изследвания към Българската академия на науките. Висшето си образование получава в Университета за национално и световно стопанство, гр. София по специалностите „Международни икономически отношения“ (ОКС „магистър“) и „Международни отношения“ (ОКС „бакалавър“). Научните ѝ интереси са в областта на международните финанси, управлението на риска и екологичните аспекти на финансите.

Успоредно с академичната си кариера Виржиния Желязкова работи в Пощенска банка от 2006 г. в областта на бюджета на институцията и контрола над изпълнението му. От 2011 г. до настоящия момент тя е мениджър по въпросите на околната среда на банката и дъщерните ѝ дружества.



UNIVERSITY OF AGRIBUSINESS AND RURAL DEVELOPMENT
YEARBOOK, VOLUME V, 2017

**CONTEMPORARY PROBLEMS OF
ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND
REPORTING**

Virginia Zhelyazkova

Abstract: The last 20 years were marked by an increasing interest in the topics related to pollution and the need to undertake measures for the mitigation of its overarching harmful consequences. This could not be achieved unless attention is given to accounting for the effects on environment from the various activities of firms. In this respect, it is of particular importance to start measuring and reporting on these effects. Here the role of accounting is crucial. Specific rules need to be designed and implemented in the area of accounting so that the impact of companies on environment is captured. Once such rules are created and followed, subsequent progress monitoring will be facilitated as there will be data in the accounting systems of companies on the financial aspects of their effects on environment.

The aim of the current paper is to present in summary some main topics related to environmental accounting and afterwards certain basic principles and application problems to be analyzed, in particular problems having to do with environmental reporting.

Keywords: environmental accounting, carbon accounting, environmental reporting.

СЪВРЕМЕННИ ПРОБЛЕМИ НА ЕКОЛОГИЧНОТО СЧЕТОВОДСТВО И ОТЧЕТНОСТ

Виржиния Желязкова

Резюме: През последните 20 години все повече се налага значението на темите, свързани със замърсяването на околната среда и с необходимостта да се предприемат действия за ограничаването на вредните последици от него. Това не би било възможно, без да се отделя внимание на начините, по които се отчитат ефектите от дейността на предприятията. Основният начин, по който това отчитане трябва да става, е посредством интегрирането на съответните правила в рамките на счетоводството на фирмите. По тази причина се налага да се прави последващ контрол върху представяната в тази част на отчетите информация.

Нарастващ брой фирми представят нефинансова информация за дейността си в отчетите си. По естествен път това налага достоверността на тази информация да бъде проверявана.

Целта на настоящото изследване е да представи в обобщен вид някои основни въпроси на екологичното счетоводство и след това да бъдат разгледани принципни положения и проблеми, свързани с изготвянето на последваща отчетност. Изборът на тема се обосновава с нарастващата актуалност на екологичното счетоводство и съставянето на отчетност на нефинансова информация, както и с поставянето на опазването на околната среда и разширяването на обхвата на кръговата икономика сред приоритетите на Европейския съюз (ЕС), част от който е България.

Ключови думи: екологично счетоводство, въглеродно счетоводство, екологична отчетност.

УВОД

През последните 20 години все повече се налага значението на темите, свързани със замърсяването на околната среда и с необходимостта да се предприемат действия за ограничаването на вредните последици от него. Това не би било възможно, без да се отделя внимание на начините, по които се отчитат ефектите от дейността на предприятията. Основният начин, по който това отчитане

трябва да става, е посредством интегрирането на съответните правила в рамките на счетоводството на фирмите. По тази причина се налага да се прави последващ контрол върху представяната в тази част на отчетите информация.

Нарастващ брой фирми представят нефинансова информация за дейността си в отчетите си. По естествен път това налага достоверността на тази информация да бъде проверявана.

Целта на настоящото изследване е да представи в обобщен вид някои основни въпроси на екологичното счетоводство и след това да бъдат разгледани принципни положения и проблеми, свързани с изготвянето на последваща отчетност. Изборът на тема се обосновава с нарастващата актуалност на екологичното счетоводство и съставянето на отчетност на нефинансова информация, както и с поставянето на опазването на околната среда и разширяването на обхвата на кръговата икономика сред приоритетите на Европейския съюз (ЕС), част от който е България.

Тезата, която се застъпва в изследването, е че при съвременните условия на екологичното счетоводство и на оповестяването на нефинансова информация, отгук нататък трябва да се гледа като на интегрална част от съвременното счетоводство и отчетност, а не да се разглеждат като странични и пожелателни дейности.

Целта е тезата да бъде обоснована посредством преглед на тенденциите и политиките в тези области в международен план, като основно се разглеждат документи на ООН и ЕС, както и някои международни стандарти за изготвяне на отчетност на нефинансова информация.

Конкретните задачи на изследването са следните:

- Представяне на основните принципи на екологичното отчетване и обосноваване на необходимостта от прилагането им;
- Представяне на основните положения в съставянето на отчетност на нефинансова информация и открояване на някои трудности при осъществяването му.

Настоящото изследване е изготвено при използването предимно на методите на качествения и сравнителния анализ.

Ограничителните условия, налагащи се от изискванията за обем и същността на разработката, могат да се очертаят в следните насоки:

- разгледани са принципите на екологичното счетоводство, възприети от Статистическата служба на ООН в резултат на съвместната работа с ЕС, ОИСР, СБ и МВФ.

- по отношение на стандартите и насоките за изготвяне на отчетност за оповестяване на нефинансова информация (част, от която е тази за екологичното представяне) са разгледани само най-често прилаганите такива документи в света.

За целите на възприетите теза и задачи изложението е структурирано в две части. Първата е посветена на проблематиката на екологичното счетоводство, втората – на оповестяването на нефинансова информация, в частност такава, обхващаща екологичното представяне на организациите.

Изследването завършва със заключение, в което са представени основните изводи, а накрая са изброени използваните литературни източници.

ЕКОЛОГИЧНОТО СЧЕТОВОДСТВО. СЪЩНОСТ И ТЕНДЕНЦИИ

Необходимост от екологично счетоводство. Същност и видове

Съвременното икономическо развитие се основава на използването на природни ресурси, на тяхното преработване в различни видове продукти, които след като бъдат използвани, в основната си част биват изхвърляни под формата на отпадъци. Тези отпадъци за съжаление в голямата си част не се преработват, т.е. икономиката следва предимно линеен модел, а не кръгов, който предполага преработването на изхвърлените отпадъци и връщането им обратно в производствения цикъл. В резултат на това в световен мащаб особено отчетливо през последните 20 години се наблюдават редица негативни явления, които безспорно са резултат от антропогенна дейност – нарастващо замърсяване на околната среда (поради акумулирането на отпадъци, които не се преработват), резки и в някои случаи пагубни климатични промени. Правителствата на водещите икономики в света в рамките на международните правителствени организации, като ООН, обсъждат тези феномени и търсят начини за преодоляването на вредните последици от тях както върху природата, от една страна, така и върху световната икономика, така и върху качеството на живота на хората. В резултат на многобройните преговори и инициативи са разработени и политики както на макро-равнище, засягащи икономиките като цяло, така и по отделните икономически сектори. Все повече се говори за нетърпящата отлагане необходимост от разширяването на обхвата на кръговата икономика до окончателното заменяне на линейния модел от нея. Това е

прокламираната политика от ЕС и Китай, които са възприели конкретни цели за икономиките си в тази насока и са поставили кръговата икономика сред основните си приоритети в средносрочен план.

За да бъде възможно обаче осъществяването на тази политика, от изключително значение е наличието на необходимите данни за това как работи икономиката както на макро-, така и на микроравнище. Това не би било възможно, ако не съществуват съответните стандарти за счетоводно отчитане на влиянието на отделните дейности на предприятията и държавата върху околната среда¹. Необходимостта от проследяване и управление на промените в околната среда, които се материализират както в замърсяването на биосферата, така и в разнообразни по своето проявление климатични промени, поражда нуждата да се създадат и да започнат да се прилагат стандарти и правила в счетоводството, което да осигурява адекватна информация за този важен въпрос. В глобализирания съвременен свят, в който автаркичното съществуване на която и да е държава е почти немислимо, осъществяването на международни сравнения, както и обобщаването на информацията на равнище свят е задължително условие за адекватното управляване на усилията по елиминиране на замърсяването на околната среда. Затова и международните междуправителствени организации – ООН, Световната банка (СБ), Международният валутен фонд (МВФ), ЕС, Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), се явяват форумите, в чиито рамки се провежда основният дебат за същността и характеристиките на екологичното счетоводство, създават се и се презразглеждат валидни за целия свят правила.

От гледна точка на своя обхват екологичното счетоводство се дели на три вида: *корпоративно* (фирмено), *национално* и *глобално* (международно). Фирменото корпоративно счетоводство има за цел да бъдат отразени дейностите на компанията, които имат отношение към околната среда. Разглеждат се различните видове разходи, които тя прави в полза на околната среда, евентуалните вреди върху нея, които генерира посредством дейността си, както и евентуалните индиректни ползи за природата от съществуването на фирмата². Освен това екологичното фирмено счетоводство се дели на управленско фирмено

¹ Вж. Рангелова, Р., 2012. Екостатистика: проблеми, подходи, решения. В: „Измерения на екологичната култура”. Под ред. на Анна Мантарова. Троян, 63-84. ISBN 978-954-8465-81-6, с. 65

²Вж. Jasch, С. (2006). "How to perform an environmental management cost assessment in one day". Journal of Cleaner Production 14 (14): 1194–1213. doi:10.1016/j.jclepro.2005.08.005.

счетоводство и финансово екологично счетоводство. По-конкретно то може да се дефинира като „идентифициране, събиране, анализ и използване на два вида информация за вземане на решения вътре във фирмата: 1) данни за физическата употреба на енергия, вода и материали, включително на отпадъци и 2) данни за паричното изражение на разходването, спестяването и натрупването на средства, имащи отношение към околната среда³. От друга страна, основна задача на финансово екологично счетоводство е да се предостави финансова информация относно дейностите на фирмата, имащи отношение към околната среда, за заинтересованите страни извън компанията⁴.

Националното екологично счетоводство практически обобщава данните за целите на държавната статистика, които фирмите предоставят, прилагайки принципите на корпоративното екологично счетоводство, и данните, с които държавата разполага по отношение на резултатите от дейността на своите предприятия. Глобалното или международно екологично счетоводство представлява специално създадена счетоводна методология за отчитане и проследяване на всички, имащи отношение към околната среда въпроси, на глобално ниво.

Системата за екологично-икономическо счетоводство (System of Environmental-Economic Accounting (SEEA). Същност, особености и приложение

Системата за екологично-икономическо счетоводство (СЕИС) е създадена с цел да бъдат установени международно приети стандартни концепции, дефиниции, класификации и счетоводни правила, които да бъдат възприети и валидни за всички държави. Унифицирането на правилата улеснява управлението на усилията за опазването на околната среда в световен мащаб и прави възможно извършването на различни междустранови сравнения. По своята същност СЕИС следва подхода, възприет в системата на националните сметки (СНС). Всички понятия, класификации, определения и термини са съвместими със СНС.

Исторически създаването на СЕИС започва, след като през 1992 г. на конференцията на ООН в Рио де Жанейро е приет т. нар.

³Вж. "Handbook of National Accounting: Integrated Environmental and Economic Accounting 2003" (PDF). United Nations, European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development and World Bank.

⁴Повече по въпроса може да се прочете в "Global Assessment of Environment Statistics and Environmental-Economic Accounting 2007" (PDF). United Nations.

„Дневен ред XXI век“. В този Дневен ред се артикулира необходимостта от създаването на програма за развитието на национални системи от статистически данни както от областта на икономиката, така и от сферата на екологията. Подчертава се значението на поддържането на статистика в интегриран вид, т.е. обхващаща и двете страни на различните дейности в рамките на икономиките на отделните държави. Тази концепция е в противовес на доминиращата дотогава парадигма, според която статистиката трябва да отразява единствено дейностите, които имат пряк и видим икономически резултат. С признаването на значението на опазването на околната среда, което води естествено до разбирането, че екологичните проблеми имат стойностно изражение, идва и разбирането за нуждата да се създава и проследява и екологична статистика.

В резултат на това през 1993 г. е разработен Наръчник за национално счетоводство: интегрирано екологично и икономическо счетоводство. След многобройни преразглеждания и становища на експерти от целия свят, които са привлечени за съставянето на този наръчник и за проследяването на неговата адекватност, както и на събирана информация за практически проблеми и възможности при прилагането на наръчника, десет години след неговото създаване, през 2003 г., е издадена втората негова версия. Оказва се, че интегрирането на екологичната и икономическата статистика поражда множество въпроси, които са комплексни, за тях няма изграден достатъчен опит и експертиза на национално ниво и затова през 2005 г. статистическата служба на ООН организира специален комитет от експерти по екологичното и икономическо счетоводство. В този комитет членуват представители на националните статистически служби, както и на международни агенции. Техни основни задачи са ревизирането на версията на наръчника от 2003 г. и създаването на статистически стандарт, който да се прилага за целите на официалната статистика. От средите на комитета е излъчено и Бюро на комитета от експерти по екологичното и икономическото счетоводство, което да координира процеса. По време на работата на комитета са събирани становища и от националните статистически служби и различни международни организации, също така на уеб страницата на статистическата служба на ООН. Различните становища са публикувани за обсъждане, като се приемат коментари и бележки от целия свят.

В продължение на този дебат през 2012 г. в основния документ от Конференцията на ООН за устойчиво развитие, известна като

Рио+20, провела се отново в Рио де Жанейро, е направена ясната препоръка за обединяването на данните и информацията за социалните, икономическите и екологичните аспекти на човешката дейност, така че управляващите на всички равнища да разполагат с пълна информация за резултатите от нея и по този начин да бъдат вземани адекватни решения. Така през 2012 г. на своето 43-то заседание Комисията по статистика към ООН приема първоначалния вариант на международен статистически стандарт за екологично и икономическо счетоводство или т.нар. Централна рамка на системата за екологично и икономическо счетоводство. Тази рамка не е задължителна за отделните държави; те могат да започнат да я прилагат на части, като по този начин им се предоставя гъвкавост, от която отделните икономически субекти имат нужда поради многото специфики на екологичното счетоводство.

Централната рамка е интердисциплинарна по своята същност. Тя обхваща много широк спектър от информация, като целта е в икономическата статистика, благодарение на прилагането на определени счетоводни принципи на отразяване на информацията от отделните икономически субекти, да се отразят възможно най-пълно екологичните феномени на макроравнище⁵. Съвременното виждане предполага разглеждането на икономическите дейности и в техните екологични аспекти. Това е и изявеният стремеж в самия документ на рамката. Например модерната икономика и въобще различните стопански процеси не могат да продължат да бъдат разглеждани, без да бъдат отчитани тенденциите в използването на природните ресурси, както и това доколко те са налични. Трудно би могло да се говори за съвременна отчетност, без да се вземат под внимание ефектите върху околната среда, които се наблюдават в резултат на изхвърлянето на отпадъци, или значението на въглеродните емисии, които се генерират при различните производства. Друг съществен аспект е например обемът на икономическите дейности, които се извършват с едни или други екологични цели. Този тип дейности стават все по-популярни и в бъдеще ще се развиват поради стремежа на правителствата на всички развити държави да управляват ефектите от икономическата дейност върху околната среда, като тази политика по естествен път се прехвърля и върху дейностите на фирмите. Сърцевината на централната рамка отразява стремежа да се установи системен подход спрямо организацията на екологичната и икономическата информация.

⁵ Вж. Павлова 2010; В. Павлова. Статистическо изследване на разходите за околна среда – основни проблеми и показатели. – Икономически алтернативи. УНСС, 2010, № 3, 3–17.

Тази информация трябва да може да обхваща във възможно най-пълна степен както активите и материалните запаси, така и паричните потоци, които имат отношение към анализа на екологичните и икономическите въпроси. За тази цел в централната рамка са използвани счетоводните принципи и правила на Системата на националните сметки. Така в централната рамка се обединява информация за различни области на стопанските дейности – употребата на вода, минерални суровини, енергия, дървесина, почви, екосистеми. Специално внимание се обръща на отчетността, свързана със замърсяването и отпадъците.

Централната рамка обхваща отчетност в три основни направления:

- физическите потоци на материали и енергия в рамките на икономиката и околната среда;
- натрупването на екологични активи и промените в тези натрупвания;
- икономическите дейности и транзакциите, които имат отношение към околната среда⁶.

Отчетността следва определенията по отношение на икономическите дейности и околната среда, които са предоставени в рамката. Ограниченията пред отчетността от гледна точка на пространство и време са дефинирани така, че да се осигури съпоставимост на данните от отделните страни по света.

По-долу са представени някои основни положения от централната рамка. Най-общо казано, съвременните икономически системи функционират въз основа на това, че в техните рамки се произвеждат определени продукти, същевременно се осъществява внос в държавата и износ от нея. Следователно част от блага, които се произвеждат, се консумират или натрупват за нуждите на бъдещото потребление в границите на отделната държава, а неусвоената част се изнася за останалия свят. В този смисъл натрупването представлява съхраняване на материали за употреба в бъдещето и придобиването на различни видове продукти, каквито например са машините и съоръженията за използването им сега.

За целите на проследяването от статистическа гледна точка икономиката се разглежда като съвкупност от запаси и потоци. Основните дейности, които се извършват в нейните рамки, могат да се определят като производство, потребление и натрупване. От тази

⁶ Вж. System of Environmental-Economic Accounting 2012—Central Framework, p. 11-14

гледна точка основната граница, която има значение за отчетността, е производствената. Това е така, тъй като на практика всички блага – стоки и услуги, които се произвеждат, съществуват в рамките на икономиката, вътре в нея. Потоците между икономиката и околната среда се определят въз основа на това дали прекосяват производствената граница.

Нагрупванията на икономически активи правят възможни производствените процеси. Тези нагрупвания са източник на богатство за отделните икономически субекти, като някои от активите (например земята, минералните ресурси, водата) не са плод на икономическа дейност, докато други като сградите, съоръженията, машините, са резултат от производствени процеси. И едните, и другите обаче участват в производството на други блага – различни стоки и услуги.

Както икономическата стойност, така и количеството на активите и от двата вида претърпява промени с течение на времето. Именно тези промени се отразяват в различните видове „потоци“. Тези потоци биват отразявани или като транзакции, каквито са например придобиването на земя, сгради и др., или като други потоци. Интересното е, че редица потоци, които имат отношение към активите, които не са плод на производствени процеси като земята и водата например, се смятат за потоци извън производствената граница. Този принцип е възприет, тъй като тези активи сами по себе си не са резултат от икономическа дейност.

Единственият обективен начин за разглеждането, осчетоводяването и следователно управлението на активите и потоците, които имат отношение към околната среда (ще ги наричаме екологични активи и потоци), е холистичният. Когато се разсъждава за това кои са активи, следва да бъдат окачествени като екологични, или имащи отношение към околната среда. В тази категория следва да се включват всички видове природни ресурси – както живите организми, така и различните други природни богатства. Когато говорим за потоци, тогава трябва да разглеждаме всички дадености на околната среда, които се използват в производствените процеси, като при това биват преработвани и влизат в състава на различни блага.

В централната рамка се обръща специално внимание на един много важен въпрос – използването на физически мерки за отчитането на потоците от материали и енергия, които остават в рамките на икономиката и на тези, които излизат извън нейните граници. Тези потоци се наричат физически потоци, т.е. потоците от околната среда към икономиката следва да се отчитат като природни ресурси, каквито

са например потоците от минерални ресурси, дървесина, вода, слънчева енергия. Тези ресурси се използват в рамките на различни производствени процеси в икономиката и в резултат на това се създават отделните блага, които се използват в рамките на икономиката. Или, казано по друг начин, природните ресурси, от една страна, представляват един вид суровини за производствата в различните икономически сектори. В резултат на движението на тези потоци се осъществяват и натрупвания на материалните активи. От друга страна, се наблюдава и обратният процес. От икономиката излизат определени потоци и се насочват към природата, към околната среда. Тези потоци са всъщност различните видове отпадъци, които се формират в резултат на икономическите дейности. Такива са например въглеродните и другите вредни емисии, обратните води, твърдите отпадъци от всякакъв вид.

Използването на природни ресурси за целите на икономиката води до промени в размера на запасите на екологични активи, която промяна всъщност е първоизточникът на създадените в последствие блага, които са резултат на производствените процеси. В централната рамка се обръща специално внимание на записването както във физически изражения, така и в парични на изменението на запасите и на потоците от природни ресурси.

Друга важна особеност на *третирането на екологичните активи в централната рамка е разглеждането им в два основни аспекта. Първият* разглежда екологичните активи всеки сам по себе си, индивидуално, като части от околната среда, от природата, които действат в ролята на суровини или предоставят пространство за различните икономически дейности. Такива са например земята, водата, дървесината. Те осигуряват ресурси за икономическите дейности и допринасят за създаването на материални блага, които имат конкретни парични стойности. При това разглеждане на екологичните активи не се правят опити да се остойностяват нематериалните ползи от тях, набляга се върху материалните. *Вторият аспект* се стреми да обхване и отрази нематериалните ползи, които икономиките и обществото на практика генерират за себе си в резултат на това, че се възползват от различните екологични активи, а също така и взаимодействията на екологичните активи помежду им, извън рамките на икономиката. Този аспект е подробно разгледан в отделен документ, съпровождащ централната рамка, посветен на експерименталното счетоводство на екосистемите. Определението за екосистема, така, както е дефинирано в Конвенцията за биологичното разнообразие на

ООН, е следното: динамичен комплекс от растения, животни и микроорганизми и тяхната среда, които си взаимодействат като функционална единица⁷. Счетоводството на екосистемите разглежда живите организми в рамките на заобикалящата ги среда, като се стреми да отрази взаимодействията им, или, както може да се срещне на някои места, услугите, които извършват едни на други. Тези взаимодействия или услуги се категоризират в три основни групи:

- доставни услуги или услуги по предоставяне на нещо. Пример в това отношение е предоставянето на дървесина от страна на горите;

- регулаторни услуги, които обхващат дейностите, свързани с преобразуване на ефекти. Илюстрация за това е способността на горите да действат като преобразователи на въглеродния диоксид в атмосферата и

- културни дейности, от които произтича някаква полза, като например удоволствието, което изпитват посетителите в природен парк.

Може да се обобщи, че първият вид има пряко отношение към създаването на материални ползи – дървесината, която се получава при изсичането на гората, има ясно определима парична стойност, която носи материални ползи на икономическите субекти, които я използват по веригата, докато последните два вида „услуги“ създават нематериални ползи в резултат на съществуването и използването на екологичните активи.

В контекста на това деградацията на екосистемите води до намаляване на ползите от „услугите“, които се създават в техните рамки, включително и на материалните. Проследяването на ефектите от измененията, които настъпват в екосистемите по линия на екологичното счетоводство и по-конкретно счетоводството на екосистемите, прави възможно по-пълното управление на икономическите дейности, тъй като създава предпоставки за по-цялостно оценяване на реалните, които включват и нематериалните, а не само на чисто материалните, ефекти от тях.

Следващ важен проблем, който се третира от централната рамка, е счетоводното отчитане на разходите за дейностите, имащи отношение към околната среда. Целта е да се проследява паричното изражение на тези дейности и посредством използването на различни специално създадени за целта индикатори (показатели), да се прави анализ на

⁷Вж. United Nations (2001), Treaty Series, vol. 1760, No. 30619, Convention on Biological Diversity, article 2, Use of Terms. Available from <http://treaties.un.org/doc/publication/UNTS/Volume%201760/v1760.pdf>.

това, доколко тези дейности са ефективни от икономическа и от социална гледна точка. Примерите за подобни дейности са най-разнообразни – създаването на пречиствателни съоръжения, влагането на средства за научни изследвания, целящи решаване на конкретни екологични проблеми, действията за опазването на околната среда, производството на екологични стоки и услуги от всякакъв характер и др. Когато има данни за тяхната стойност, може да се правят изводи за това успешни ли са тези действия, в кои области се налага да се търсят подобрения, къде са проблемните зони. За тази цел дейностите, имащи отношение към околната среда, се отразяват в т.нар. функционални сметки, каквито са сметките за отчитане на разходите за опазването на околната среда.

В централната рамка е предвидено отчитането и на различните финансови трансакции, имащи отношение към околната среда, каквито са данъците, субсидиите, грантовете и др.

Практики на екологичното счетоводство в ЕС

Регулация (ЕС) 691/2011 г. постановява използването на европейски екологични сметки. Целта на регулацията е да се създаде и установи стандарт за хармонизиране на данните от отделните страни членки на ЕС, както и от държавите, подписали споразумението за свободна търговия с ЕС. Разработването на европейски екологични сметки е планирано в рамките на Европейската стратегия за екологичните сметки за периода 2014-2018 г. Европейските екологични сметки са съвместими с централната рамка от 2012 г. Те са изградени на модули, чийто общ брой към момента е шест, като само част от тях се използват на практика. Тези модули обхващат следните теми⁸:

- *Атмосферни емисии.* В тях се отчитат емисиите на шест парникови газа, които се считат за най-опасни, един от тях е въглеродният диоксид. Освен това се проследява и отделянето на седем вещества, замърсяващи въздуха. В тези сметки се представят резултатите от 64 замърсяващи индустрии и от домакинствата.

- *Материални потоци в рамките на цялата икономика.* В тях се отразяват количествата суровини, които участват в икономическите дейности, натрупването на материали в икономика и изхвърлянето им обратно в природата. Физическите суровини са класифицирани в

⁸ Текстът следва класификацията, представена от Евростат в “Environmental accounts - establishing the links between the environment and the economy”, достъпен на: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_accounts_-_establishing_the_links_between_the_environment_and_the_economy

50 категории – биомаса, метални руди, неметални минерали и минерални енергийни суровини. Проследяването на резултатите по тази група от сметки прави възможни разнообразни анализи като например оценката на производителността на ресурсите, материалния отпечатък на икономическите дейности, отделянето на икономическия растеж от извличането на природни ресурси и др.

- *Енергийни потоци.* В тях се отчитат енергийните потоци от природата към икономиката, в рамките на икономиката и от икономиката обратно в природата. Интересна особеност е отчитането на енергийните потоци по видове, от една страна, от гледна точка на източник (минерални суровини, водна енергия, биомаса и др.), от друга – откъм продукти и отпадъци, които се образуват в процеса, и от трета – по доставчици и потребители, които от своя страна са категоризирани в 64 индустрии плюс домакинствата. Целта на събирането на информацията по този начин в тези сметки е да се създаде възможност за съставянето на различни анализи и модели за проследяване и управляване на продуктивността от използването на различните видове енергия, а също така и за следене на енергийната ефективност. Тези сметки стават задължителни от 2017 г.

- *Екологични данъци.* В тази група от сметки се отчитат екологичните данъци. Това става в рамките на четири широки групи: енергия, транспорт, замърсяване и ресурси, както и разпределение по 64 индустрии, които се явяват платци на тези данъци, плюс домакинствата.

- *Сектор на екологичните стоки и услуги.* В тези сметки се отразява информация за производството на стоки и услуги, които са специално насочени към опазването на околната среда или управлението на ресурсите. Обхващат се 21 индустрии. Посредством информацията от тези сметки могат да се правят разнообразни анализи за ръста на екологичната икономика, за разходите за опазването на околната среда, зелените работни места и др. Събирането на информация по тези сметки се предвижда да стане задължително от 2017 г.

- *Разходи за опазване на околната среда.* В тази категория от сметки се отчитат предимно разходите, които се правят от отделните икономически субекти с цел опазване на околната среда. Събирането на информация по тази категория от сметки също ще стане задължително от 2017 г.

Освен по тези шест групи от сметки в момента в ЕС се работи по създаването на допълнителни групи от сметки, които да обхванат

дейностите, имащи отношение към горите и екологичните субсидии и подобни на тях трансфери. ЕС планира разработването и въвеждането на сметки за осчетоводяване и проследяване на разнообразните ефекти върху екосистемите и водите.

Въглеродно счетоводство

Един от важните аспекти на екологичното счетоводство е свързан с проследяването на данните за въглеродния отпечатък от дейността на компаниите. С термина „въглеродно счетоводство“ (carbon accounting) се обозначава процесът на измерване на количествата въглероден диоксид, които даден икономически субект е генерирал в своята дейност. Воденето на отчетност за това измерение на дейността на компаниите е изключително трудно и оспорвано поради редица проблеми от чисто методологично естество, които се пораждат в процеса на събирането и съставянето на необходимите данни. Тъй като тази отчетност е задължителна за една част от предприятията на територията на ЕС, е важно да се открият някои нейни главни особености.

До момента проблемите на практиката на въглеродното счетоводство не са изследвани задълбочено⁹. Въглеродното счетоводство представлява една сравнително нова територия както за научните изследвания в областта на счетоводството, така и за практиката.

Необходимостта от водене на въглеродно счетоводство в ЕС се налага вследствие на възприетата схема за търговия с емисии, която влиза в сила от 2005 г. и която към момента е най-голямата подобна схема в света. Тя регламентира търговията както между отделните държави, така и между фирмите. Чрез прилагането ѝ ЕС се стреми да постигне целта, която си е поставил – към 2020 г. да бъде реализирано намаление от 20% на количеството на емисиите на парникови газове от държавите в ЕС спрямо равнището на тези газове през приетата за базова 1990 г. Според правилата на тази схема, всяка държава трябва да определи таван на емисиите, след което на нея ѝ се разпределят т. нар. разрешителни за емисии на парникови газове. С тези разрешителни тя може да търгува на европейския пазар за въглеродни емисии. За да постигне обаче индивидуалните си цели, всяка държава в ЕС трябва да следи отделните предприятия в границите ѝ също да имат съответните

⁹ Gibassier, D., Schaltegger, St. Carbon Management Accounting and Reporting in Practice: A Case Study on Converging Emergent Approaches, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 6 Iss: 3, pp.340 – 365, 2015

тавани на емисии и да ги спазват. Предприятията от своя страна също могат да търгуват с разрешителни, които им се разпределят¹⁰. За да бъде обаче това възможно, се налага да се води отчетност на изразходваните емисии в процеса на същинската им дейност, като тази отчетност трябва да може да бъде проследима. Във връзка с това през м. декември 2004 г. Съветът по международни счетоводни стандарти (СМСС) издава специален документ с насоки за начините на водене на счетоводството на емисиите и разрешителните за търговия с тях под наименованието IFRIC 3¹¹. След като започва прилагането им, се оказва, че тези насоки нямат завършен вид и пораждаат множество противоречия в практиката. Затова през 2005 г. са оттеглени от СМСС, след което е инициирана дискусия за подобряването им, завършила и до днес.

Съществуват няколко теории и школи, които се стремят да предложат решение на въпроса за начина на осчетоводяване на въглеродните емисии. До момента по този въпрос е изписана значим обем научна литература. По-долу се спираме на някои основни положения в нея, представени в преглед на литературата, предложен от Асоциацията на международните експерт счетоводители (АМЕС или, както е известна по света – АССА) в тяхно изследване на проблемите и практиките на счетоводното отчитане на въглеродните емисии¹².

По-специално АССА разграничават три основни теоретични рамки в тази област. Първата обхваща теориите за ролята на счетоводството в обществото, втората – теории, които третират конкретните начини на измерване и осчетоводяване на емисиите, и третата – т. нар. хибридни пазари.

Изследователите, които проследяват **въпроса за ролята на счетоводството в обществото**, като Хопууд и Милър,¹³ поддържат виждането, че счетоводството не засяга единствено конкретната фирма, която ги прилага, но има отражение върху обществото. Следователно начините, по които става воденето на счетоводството по отношение на феномени като климатичните промени (за които се смята, че са предизвикани основно от нарастващото количество вредни, включително въглеродни, емисии), както и това как самите

¹⁰ Вж. The EU Emissions Trading System (EU ETS) на сайта http://ec.europa.eu/clima/policies/ets/index_en.htm

¹¹ Accounting for emission reductions and other incentive schemes. Ernst&Young, 2009.

¹² Вж. Accounting for Carbon. ACCA Research Report 122. Достъпен на <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/environmental-publications/tr-122-001.pdf>, изтеглен на 24.05.2016 г.

¹³ Hopwood, A.G. and Miller, P. (1994), (eds.), Accounting as Social Institutional Practice. Cambridge Series in Management. Cambridge.

счетоводители се отнасят към подобни въпроси, имат глобално значение, излизащо извън тесните рамки на счетоводната професия и практика. Счетоводството не трябва да се разглежда като изолирана от проблемите на света вътрешноорганизационна практика¹⁴. Счетоводството се влияе от промените, които настъпват в обществото, а също така то от своя страна въздейства на обществото, тъй като представя в числов израз резултатите от дейността на отделните организации и следователно въз основа на тях се гради представата за успеха или неуспеха на дадена организация.

Други автори като Бебингтън и Ларинга¹⁵, Куук¹⁶ и Лохман¹⁷, разглеждат теми от областта на счетоводството и климатичните промени и търсят отговори на въпросите каква е ролята на счетоводството в проследяването на този съвременен феномен. Счетоводството е призвано да отразява икономическата реалност и предпочитанията на обществото, както и практиките, които се наблюдават в него. Следователно, когато се търси разрешение на счетоводните проблеми, които имат отношение към въглеродните емисии, то трябва да се разглежда според поддръжниците на тези теории в широк план – в контекста на държавните политики и на въздействието, което достигнатите решения биха имали върху отделните икономически субекти и върху обществото като цяло. Редица учени като например Томпсън¹⁸, Милър и О'Лиъри¹⁹ в техни изследвания от 1994 г. обръщат внимание на случаи, когато държавните политики въздействат върху решенията за въвеждане на една или друга счетоводна практика. Тъй като въглеродното счетоводство тепърва предстои да се развива, много е важно да се проследяват линиите на държавната политика в отделните страни и това как тя влияе върху принципите на това счетоводство, които следва да се приемат. Осчетоводяването на въглеродните емисии е свързано с намирането на начин с числов израз да се определи количеството и движението на

¹⁴ Hopwood, A.G. and Miller, P. (1994), (eds.), *Accounting as Social Institutional Practice*. Cambridge Series in Management. Cambridge.

¹⁵ Вж. Bebbington, J., and Larringa, C. (2014), "Accounting and Global Climate Change Issues", (chapter in Bebbington, J., Unerman, J., and O'Dwyer, B. eds *Sustainability Accounting and Accountability*, 2nd edition (Routledge: London)

¹⁶ Cook, A. Emission Rights: From Costless Activity to Market Operations. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3-4): 456-68, 2009

¹⁷ Lohmann, L. Toward a Different Debate in Environmental Accounting: The Cases of Carbon and Cost-benefit. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3): 499-534, 2009

¹⁸ Thompson, G. Early Double-entry Bookkeeping and the Rhetoric of Accounting Calculation. In A.G. Hopwood, and P. Miller, (1994), (eds.), *Accounting as Social Institutional Practice*. Cambridge Series in Management. Cambridge.

¹⁹ Miller, P. and O'Leary, T. Governing the Calculable Person. In A.G. Hopwood, and P. Miller, (1994), (eds.), *Accounting as Social Institutional Practice*. Cambridge Series in Management. Cambridge.

въглеродните емисии, а тяхното количество въздейства върху обществото като цяло.

Следващата група теории разглеждат **начините на измерване и изчисления**, които са необходими за осчетоводяването на въглеродните емисии. Част от тези теории, както се посочва в изследването на АССА, не са само от областта на счетоводството, а имат интердисциплинарен характер. Необходимостта да се правят връзки с други науки се налага поради самото естество на разглеждания обект – въглеродните емисии. Целта е да се намери някакъв начин въглеродните емисии да бъдат охарактеризирани така, че да се установи как могат да бъдат осчетоводявани. Авторите, които разглеждат тази проблематика, са Алонсо и Стар²⁰, Еспеланд и Стивънс²¹, Баукър и Лей Стар²², както и Робсън²³.

Въглеродните емисии могат да бъдат окачествени като обект, който не може да бъде измерен или сравнен с друг подобен на него поради особеностите на характеристиките им. По-специално Баукър и Лей Стар акцентират върху необходимостта да се прави анализ точно на такива обекти, тъй като тяхното съществуване сигнализира за неразрешени проблеми. Въглеродните емисии не могат да попаднат в никой от съществуващите счетоводни стандарти и затова е изключително трудно да бъдат класифицирани²⁴.

Основната част от проблема с начините на осчетоводяване на емисиите се състои в многобройните видове използване на разрешителните за тях. От една страна, те представляват стока и с тях може да се търгува, от друга – един вид средство за разплащане, т.е. валута, от трета – финансов инструмент. Тази ситуация обаче е плод на политическите решения за използването на въглеродните емисии и разрешителните за тях, тези решения всъщност стоят в основата на функционирането на системата за търговия с емисии. На работата на тази система се основават очакванията, че целите, които ЕС си поставя за намаляване на количеството на парниковите газове, ще завършат с успех. Следователно трябва да се намери начин емисиите и

²⁰ Alonso, W. and Starr, P. *The Politics of Numbers: the Populations of the United States in the 1980 s*. New York, Russell Sage Foundation, 1984.

²¹ Espeland, W.N. and Stevens, M.L. *Commensuration as a Social Process*. *Annual Review of Sociology*, 24: 313-343. 1998

²² Bowker, G.C. and Leigh Star, S. *Sorting Things Out: Classification and its Consequences*. Cambridge, Mass: The MIT Press, 2000

²³ Robson, K. *Accounting Numbers as "Inscription": Action at a Distance and the Development of Accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 17 (7): 685-708

²⁴ *Accounting for Carbon*. ACCA Research Report 122. Достъпен на <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/environmental-publications/rr-122-001.pdf>, изтеглен на 24.05.2016 г.

разрешителните за търговия с тях да бъдат съпоставени с някои други видове обекти на счетоводството, така че да могат да попаднат в регулациите на един или повече счетоводни стандарти.

Третата теоретична рамка, в чийто контекст се търсят отговори на въпроса как да се организира осчетоводяването на въглеродните емисии, е тази за т.нар. **хибридни пазари**. Апологетите на теорията за хибридна пазарите ги разглеждат не просто като самостоятелни единици, които са част от икономиката, а като съвкупност от множество отделни икономически субекти, технологии и среда, в която функционират. Сред авторите, които работят в това направление, могат да се посочат Уайт²⁵, Флигщайн²⁶, Калън²⁷, Бари²⁸, Харди и Макинзи²⁹, Макензи (2008)³⁰, Макензи (2009)³¹, Прайк³² и др. Част от тях работят в областта на икономическата социология. Ценността на идеите на тези автори по отношение на разглеждания проблем се състои в предложението на пазара на въглеродни емисии да се гледа от експериментална гледна точка, което означава, че може би не трябва да се правят опити да се прилагат някои от съществуващите счетоводни стандарти за целите на отчитането на емисиите и разрешителните за търговия с тях, а да се обмисли евентуалното въвеждане на изцяло нов стандарт, който да ги третира с оглед на многото нетипични за останалите съществуващи активи, особености на тези обекти³³.

Както правилно посочва Калън, формирането на въглеродните пазари все още не е зряло³⁴. Сред пазарните участници, сред политиците и сред представителите на академичната общност все още не постигнат консенсус по редица фундаментални за въглеродния пазар въпроси, а същевременно той трябва да функционира. По този начин продължават да съществуват редица нерешени въпроси от най-разнообразно, включително и счетоводно естество. В своя анализ,

²⁵ White, H.C. Where Do Markets Come From? *American Journal of Sociology*, 87: 517-47. 1981

²⁶ Fligstein, N. Markets as a Politics: A Political-Clututal Approuch to Market Institutions. *American Sociological Review*, 61: 656-73, 1996

²⁷ Callon, M. (1998) (ed.), *The Laws of the Markets* (Oxford: Blackwell Publishers/The Sociological Review).

²⁸ Barry, A. (2005), 'The Anti-political Economy', in A. Barry and D. Slater (eds.), *The Technological Economy* (London and New York: Routledge), 84-100

²⁹ Hardie, I. and Mackenzie, D. (2007), 'Assembling an Economic Actor: The Agencement of a Hedge Fund', *The Sociological Review*, 55 (1): 57-80.

³⁰ MacKenzie, D. *Material Markets: How Economic Agents are Constructed*. Oxford University Press, 2008

³¹ MacKenzie, D. Making Things the Same: Gases, Emission Rights and the Politics of Carbon Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3-4): 440-55. 2009

³² Pryke, M. *Geomoney: An Option of Frost, Going Long on Clouds*. *Geoforum*, 38: 576-88, 2007

³³ Accounting for Carbon. ACCA Research Report 122. Достъпен на <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/environmental-publications/rr-122-001.pdf>, изтеглен на 24.05.2016 г.

³⁴ Вж. Callon, M in A. Barry and D. Slater (eds.), *The Technological Economy* (London and New York: Routledge), 84-100

посветен на разликите между въглерода и останалите видове стоки, Лохман посочва, че е напълно обичайно да се срещат трудности, когато се появи нов вид стока, чието правилно третиране зависи напълно от създаването на нови счетоводни правила³⁵. Същият автор подчертава фундаменталното значение на счетоводството както за правилното функциониране на въглеродните пазари, така и за успеха на усилията в посока овладяване на климатичните промени³⁶.

В резултат на прегледа на счетоводните практики, които се прилагат в ЕС в областта на въглеродното счетоводство, в изследването на АССА се прави изводът, че фирмите, значими източници на емисии, използват най-разнообразни счетоводни практики за водене на разрешителните за емисии. По-голямата част от тях са възприели практиката да смятат разрешителните за емисии като един вид нематериални активи. Част от компаниите завеждат разрешителните с нулева стойност, изхождайки от съображението, че те са издадени срещу нулева стойност. Малка част следват насоките на IFRIC 3 разрешителните да бъдат признавани първоначално по справедлива стойност. Друг значим проблем се оказва фактът, че мнозинството от компаниите не оповестяват информация за амортизацията или преоценката на емисиите. Също така се наблюдава значима разнопосочност по отношение на начините, по които се публикува информацията за цялостните позиции на компаниите, които позиции се състоят от разрешителни за емисии, т.е. нетния размер на активите или пасивите.

Изводи от първа част

Необходимостта от водене на екологично счетоводство няма да отпадне въпреки множеството неизяснени въпроси, свързани с него, които затрудняват прилагането му в някои случаи до степен на невъзможност. Напротив, тази необходимост ще се засилва в бъдеще. Това е така, защото опазването на околната среда вече е сред приоритетите на всички развити и развиващи се икономики по света.

Поставянето на приоритет неизменно се свързва с нуждата да бъдат конкретизирани цели за реализирането му, а за постигането на целите е важно да има конкретни индикатори. Такива индикатори може

³⁵ Lohmann, L. (2009), 'Toward a Different Debate in Environmental Accounting: The Cases of Carbon and Cost-benefit', *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3): 499–534.

³⁶ *Accounting for Carbon*. ACCA Research Report 122. Достъпен на <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/environmental-publications/tr-122-001.pdf>, изтеглен на 24.05.2016 г.

да предостави единствено счетоводството на организациите, тъй като именно то отразява в числов вид всички техни дейности.

Това и определя изключителната актуалност на екологичното счетоводство като ново направление в счетоводната наука и практика.

СТАНДАРТИ ЗА ЕКОЛОГИЧНА ОТЧЕТНОСТ. ПРОБЛЕМИ И ПРИЛОЖЕНИЕ

Същност на екологичната отчетност

Традиционното и доминиращо мислене в корпоративния свят е, че отчетността трябва да представя за фирмите само такива данни, които са изискуеми по закон, от счетоводните стандарти или според изискванията на дадена борса (с цел листване на компанията на нея). Всякакъв друг вид отчетност, който излиза извън рамките на тези изисквания, често се разглежда като плод на огромен труд, ползите от който не са особено ясни. През последните двадесет години се наблюдава тенденция на промяна в този начин на възприемане на отчетността³⁷.

Годишният финансов отчет е основният документ, посредством който, както определят Холмс и Съгън през 1998 г., заинтересованите страни се информират относно дейностите, напредъка и бъдещите планове на дадена компания. Оценяването на въздействието, което дейността на дадена компания оказва върху околната среда, изисква известни промени в начините, по които се предоставя информация за това в годишните финансови отчети. Още през 1996 г. в изследване на Европейската федерация на финансовите анализатори (ЕФФА) се посочва, че само малка част от инвеститорите се съобразяват с информацията за екологичното представяне на дадена компания, когато вземат инвестиционни решения, и се прави изводът, че това най-вероятно се дължи на липсата на стандартизация по отношение на представяне на този тип информация, както и на унификация в начините, по които тя трябва да се интерпретира.

През 1995 г. в документ до Европейската комисия (ЕК), посветен на екологичните въпроси във финансовата отчетност, Съвещателният форум на счетоводителите предоставя информация за дефинициите, признаването, измерването и публикуването на информация за екологичното представяне на компаниите, която има финансови

³⁷ Вж. Environmental Accounting and Reporting. ACCA Global. Достъпен на: <http://www.accaglobal.com/za/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p1/technical-articles/environmental-accounting-and-reporting.html>

измерения. Предложението е да се изисква публикуване на следната информация в случаите, когато това е уместно:

- екологични провизии в баланса;
- счетоводна политика по отношение на екологичната финансова информация;
- условни задължения, имащи отношение към околната среда;
- капитализирани разходи за околната среда;
- глоби и други наказания, наложени на компанията за удовлетворяване на трети страни в резултат на загуби или щети от екологично замърсяване;
- препратки към екологичния отчет на фирмата (ако има такъв) и др.³⁸

За фирмите обаче съставянето на отчетност, която да представя данни по отношение на тази част от дейността им, първоначално винаги се приема резервирано, като нетипична и непозната дейност. Ръководствата на организациите са поставени пред множество въпроси, а именно – какви показатели трябва да бъдат събирани, как да се организира процесът на тази дейност, по каква методология да се изчисляват, кои организации биха могли да одитират тези данни и спрямо какви стандарти ще става това одитиране.

Друг важен въпрос е това под каква форма се изготвя екологичната отчетност. И тук съществуват разнообразни практики, тъй като няма задължителна форма, под която това трябва да става. Някои организации включват екологичната отчетност в годишните си доклади, други изготвят отделни от годишните доклади документи, които наименоват по различни начини – екологични отчети, отчети за устойчивото развитие, отчети за корпоративна и социална отговорност, където представят данните за екологичната отчетност. Трети възприемат друг подход – подготвените данни за екологичната отчетност се представят директно на уебсайта на организацията и това се прави освен с информативна, предимно с маркетингова цел – много организации искат да бъдат асоциирани в обществото с идеята за екологосъобразност и по този начин да привличат клиенти.

Какви са положителните и отрицателните страни на различните подходи към оформелнието на отчетността? Водеща положителна страна на изготвянето на отчет за екологичното представяне, отделен от основния, и най-важен отчет – годишния финансов отчет на организацията, е това, че по този начин информацията за екологичната

³⁸ Вж. Jones, K. Study on environmental Reporting by Companies. Centre for Environmental Informatics University of Sunderland, p. 3

отчетност се обособява от останалите финансови данни, отделя се повече място на нея, поради необходимостта да се състави цялостен отделен документ се прилага относително по-голямо количество информация в сравнение със случаите, при които екологичната отчетност е част от финансовия отчет. Основна слаба страна на този подход е нуждата от екип, който да има грижата за оформянето на подобен тип доклад или консултант, който да съдейства на организацията. Това усложнява и оскъпява съставянето на самостоятелен доклад и ангажира немалък вътрешен за организацията ресурс. За съставянето на подобен документ е необходимо да е налице и високо равнище на експертиза вътре в организацията по отношение на проблемите на околната среда, на въздействието на конкретната компания върху нея и на това какви точно показатели са релевантни за оценката на това въздействие. Също така, за да се създадат и поддържат показателите, дори и в случаите, когато се ползват насоки от различни организации, занимаващи се с подобна дейност, се налага да се положат немалко усилия за избистряне на методологията, по която се събират данните.

Същевременно ако данните за екологичната отчетност се представят като част от годишния финансов отчет (който в случая бива преименуван на годишен финансов и екологичен отчет, или по друг подобен начин), тогава отпада необходимостта да се изготвя детайлна информация за екологичното представяне на организацията. Отчетността се свежда до избрани показатели обикновено в табличен вид, съпроводен с представянето на динамиката или особеностите им в сбит текст. Ето защо все повече организации се ориентират към този подход, а изготвянето на отделен документ, посветен на въздействието върху околната среда се прави от фирми, които поради особеностите на своята дейност и експертиза намират смисъл в това. Примери са компаниите, преките екологични ефекти от чиято дейност са значими, каквито са например фирмите от химическата, добивната, металообработващата, нефтопреработвателната индустрия, а също така и най-големите световни компании, на които не липсва ресурс за изготвяне на необходимата документация.

Към настоящия момент в повечето страни по света екологичната отчетност няма задължителен характер. Изготвянето и поддържането ѝ от отделните организации става на доброволни начала. На практика обаче особено големите компании във високоразвитите страни все по-често се ориентират към възприемането на такава отчетност. По този начин си създават и поддържат репутация сред обществото, която им

помага при изграждането на цялостния им имидж и подкрепя усилията им за разширяване на пазарния дял³⁹.

Рамки за екологична отчетност

Доброволният характер на екологичната отчетност позволява на отделните компании, както вече стана дума, да избират начините, по които ще я осъществяват. Световната практика в тази област познава различни доброволни схеми за екологична отчетност. Те представляват един вид рамки за изготвянето ѝ, придружени с насоки относно това как да се събира информацията, какви показатели е необходимо да бъдат съставени, какви доказателства следва да бъдат привеждани от организациите, които изготвят отчетността, относно валидността на данните.

В изследване на Федерацията на европейските счетоводители, посветено на съществуващите до момента такива рамки за отчетност, са открити като най-често прилагани следните пет рамки⁴⁰:

1. Проект на Уелския принц за отчетност за устойчивост, или както е известен – A4S (от “Accounting for Sustainability”);

2. Индикатори за екологични, социални и управленски ключови показатели (индикатори) за ефективност (KPIs for ESG) на Германката асоциация за финансов анализ и управление на активи (Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management, DVFA);

3. Устойчива стойност (“Sustainable Value”) на Европейската академия на бизнеса в обществото;

4. Насоки за отчетност в областта на устойчивото развитие на Глобалната инициатива за отчетност (Global Reporting Initiative, GRI);

5. Насоки на УНКТАД за изготвянето на индикатори в областта на корпоративната социална отговорност и документите, имащи отношение към тях.

Освен тези пет рамки е разгледана и методологията на Борда за счетоводни стандарти за устойчивост (Sustainability Accounting Standards Boards, SASB) с оглед на широкото ѝ използване в практиката.

³⁹ Environmental Accounting and Reporting. ACCA Global. Достъпен на: <http://www.accaglobal.com/za/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p1/technical-articles/environmental-accounting-and-reporting.html>

⁴⁰ Вж. Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports. An introduction to current frameworks. FEE Sustainability Group. May 2011, достъпен на <http://effas.net/about-us/commissions/cesg-environment-social-and-governance.html>, изтеглен на 22.05.2016 г.

Таблица 1. Инициативи за промотирането на измерването, отчетността и употребата на индикатори за екологични, социални и управленски въпроси

Правителствени, правни		
Насочени към фирми	Насочени към инвеститорти	Насочени към фирми и към инвеститори
EU Modernization Directive	UNEP FI	UNEP Green Economy
A46 and Shareholders Rights Initiative	OECD Draft pensions fund guidelines	
	Severeign Earth Fund Institute	
Инициативи от бизнеса		
PWC Corporate Reporting		WBCSD Market&Valuation
Tomorrow's Company: how companies use sustainability reports internally		Goldman Sachs SUSTAIN
		SAM/PWC Sustainability yearbook
Инициативи на инвестиционните общности		
	PRI/ EAI	
	South Africa SIF	
	SAM Future of Finance	
	Equator Principles	
	Norwegian Institutional Investors Sustainable Value	
	Nordic Engagement Cooperation Initiative	
Професионални организации		
EUROSIF Call for mandatory ESG reporting	EFFAS ESG Commission	
Неправителствени организации		
ECCJ call for mandatory reporting	Fair Pensions	
Обучителни		
	Australian Responsible Investment Academy	
Академични		
		EABIS Value-Creation
		UNPRI Academic Network
Страни, подпомагачи диалога		
		Sustainability Pharma-futures
		Kuala Lumpur Dialogues
		Rockefeller Global Impact
		Investing Network

В таблица 1 по-горе са представени основните инициативи за промотирането на измерването, отчетността и употребата на индикатори за екологични, социални и управленски въпроси. Те са разделени на няколко категории – по отношение на това кой е източникът им и към кого са насочени.

Проектът на уелския принц за отчетност за устойчивост

Проектът за отчетност за устойчивост, или както е известен – A4S (от „Accounting for Sustainability“), е създаден през 2004 г. от Негово височество Уелския принц Чарлз. Целта на този проект е подпомагането на внедряването на концепцията за устойчиво развитие, неизменна част от което е и грижата за околната среда, в същинските дейности на организациите, или, по думите на самия принц, в тяхното

ДНК⁴¹. За целта, както се посочва и в мисията на проекта, се разчита финансовите лидери в отделните компании и други институции да са мотора на промяната.

Принцът и неговите съмишленици поддържат виждането, че в съвременния свят начините, по които традиционно функционират финансовите и счетоводните системи, не отговарят адекватно на реалностите. Това според тях е така, защото те са структурирани по начин, който предполага фокусиране върху краткосрочните финансови резултати, същевременно не се отчита нарастващата зависимост на финансовия успех от състоянието на околната среда и обществото. Въпреки че някои компании започват да осъзнават необходимостта от промяна, мнозинството от организациите все още са много далеч от подобно разбиране. По тази причина се налага да се работи активно за осмислянето на новите реалности и за отразяването им във всички аспекти на дейността на организациите. Това обаче трудно може да стане, без да има форма за проследяване на ефекта от полаганите усилия. Затова се налага да се създават и поддържат съответстващи стандарти за отчетност. За целта с подкрепата на принца се работи с главни финансови директори и други финансови специалисти, счетоводители, инвеститори и политици.

В този процес важна роля играят две професионални мрежи, асоциирани към проекта – тази на финансовите директори и на счетоводните организации. Първата мрежа се стреми да оказва влияние за промяна на счетоводните и отчетните практики в отделните фирми посредством лобито на финансовите директори. Във втората членуват над един милион (което представлява две трети от всички) счетоводители от цял свят. Целите на тази мрежа са няколко⁴². От една страна, използвайки огромния професионален потенциал на своите членове, тя изработва различни становища, които подпомагат техническата страна на въвеждането на отчетността в областта на устойчивото развитие. От друга, разработва различни обучения за счетоводители, така че да бъдат подготвени за новите видове отчетност.

Както вече беше посочено, A4S се води от убеждението, че за целите на заинтересованите лица отчетността на организациите трябва да обхваща не само чисто финансовата информация за нейното представяне, но да показва ясно как организацията въздейства на обществото и на околната среда. За да има подобна отчетност смисъл обаче, тя трябва да бъде поставена в контекста на цялостната стратегия,

⁴¹Вж. сайта на организацията <http://www.accountingforsustainability.org/about-us>

⁴²Вж. сайта на организацията <http://www.accountingforsustainability.org/about-us>

оценка на риска и представяне на организацията. Изобщо A4S има за цел да спомогне за фундаменталната трансформация на отчетността. Този стремеж е в синхрон с тенденцията на нарастваща неудовлетвореност от характера на традиционната отчетност. В множество публикации и становища на експерти се изразява мнението, че тя, от една страна, има твърде тесен характер и е непълна, от друга – в редица случаи се характеризира с ненужна сложност и обем⁴³.

Затова и проектът работи усилено върху утвърждаването на т.нар. интегрирана или свързваща отчетност. Както вече стана дума по-горе, тази отчетност по своята природа е холистична, идеята е данните от нея да помагат на нейните ползватели да осмислят мястото на организацията, която я е изготвила, не само сама по себе си с нейните финансови данни, но и в известна, макар и непълна поради обективната невъзможност това да се осъществи перспектива – позиционирана в обществото и в околната среда. Така в резултат на усилията на проекта се раждат и конкретни насоки към счетоводителите и финансистите относно това как трябва да се изготвят интегрирани отчети. Целта на тези насоки е да се предостави на организациите ясен и разбираем метод, по който да свържат насоката на стратегическата си политика, финансовото представяне и екологичните и социалните въпроси и аспекти на дейността. Насоките са разделени на три части, всяка от които описва трите основни стъпки, които организациите, желаещи да изградят такава отчетност, трябва да следват.

Първата стъпка е насочена към свързването на бизнес стратегията и устойчивостта на организацията. На този етап трябва да се идентифицират значимите за организацията въпроси, които имат отношение към устойчивото развитие. След това трябва да се опише защо именно те са смятани за значими и по какъв начин всеки от тях влияе върху постигането на стратегическите ѝ цели.

Следващата стъпка изисква да се направи оценка на ефективността на дейностите, които организацията е предприела, за да се справи с идентифицираните вече като значими за нейната дейност въпроси на устойчивото развитие. Това трябва да стане посредством съставянето на съответните ключови индикатори за ефективност, които да измерват в количествен план резултатите от дейностите в тази посока.

⁴³ Вж. Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports. An introduction to current frameworks. FEE. 2011, p. 8

Третата стъпка представлява самото съставяне на интегриран отчет. В него трябва да фигурира оценка на това доколко са постигнати поставените цели и до каква степен резултатите на организацията са довели до желаните от нейното ръководство ефекти.

Ключови екологични, социални и управленски показатели за ефективност (KPIs for ESG) на Германската асоциация за финансов анализ и управление на активи

Тези показатели са предложени от Германската асоциация за финансов анализ и управление на активи (**Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management - DVFA**). DVFA е създадена през 1960 г. като организация, обединяваща специалисти от Германия, които работят в областта на инвестиционната дейност. Към момента тя има над 1100 членове, които от своя страна представляват над 400 различни организации – банки, дружества за управление на активи, инвестиционни дружества, консултантски фирми и други институции. Тя е част от международна мрежа на индустриалните асоциации и е член на ЕФФА и управление на активи, в която членуват над 17 000 експерти от Европа, както и в Асоциацията на сертифицираните международни инвестиционни анализатори, обхващаща над 30 000 специалисти от целия свят⁴⁴. DVFA следователно е отлично позиционирана сред инвестиционната общност и благодарение на дългогодишните си традиции, концентрацията на високоспециализирани знания и тесните връзки с други професионални организации, притежава капацитета да създаде индикатори, които не само да бъдат смислени за заинтересованите страни, но и да получат широка публичност.

Ключовите индикатори за ефективност за екология, общество и управление претърпяват известни промени от първоначалното си създаване досега. Към момента е валидна третата тяхна версия, която е от 2010 г. Документът, в който те са описани, е създаден от DVFA съвместно с Европейската асоциация на финансовите анализатори (ЕАФА) и е публикуван под заглавие „Ключови индикатори за ефективност за екология, общество и управление – насоки за интегрирането на екологичните, социалните и управленските въпроси във финансовия анализ и изготвянето на оценки на предприятията“.

Индикаторите според първоначалната версия, издадена през 2008 г., са съставени така, че да са валидни за всички индустрии. Само за някои от индустриите са разработени специфични показатели.

⁴⁴ Member Societies. EFFAS. <http://effas.net/about-us/membersocieties.html>

Оказва се, че използването на едни и същи индикатори от всички видове организации не е особено удачно и затова в следващите три години се разработват редица индикатори, които да отразяват характера и особеностите на дейността в отделните икономически сектори. Разбира се, и към настоящия момент продължава тяхното усъвършенстване, но това е естествен процес за всяка работеща система.

Основната презумпция на концепцията, която DVFA предлага посредством индикаторите е, че „корпоративната устойчивост се фокусира както върху свеждането на рисковете, имащи отношение към околната среда, обществото и управление до минимум, така и върху проактивното търсене на начини на използване на въпросите на околната среда, обществото и управлението в портфейла от продукти и услуги, който притежава“. Индикаторите по своята същност включват въпроси и теми, които отразяват рисковете и възможностите за компанията, но които трябва да бъдат разглеждани както от гледна точка на тяхната същественост, така и на възможността да бъдат изразени в числа.

За да възприемат експертите по инвестиции и заинтересованите страни като адекватна информацията за въздействието върху околната среда, обществото и управлението, организацията, която я оповестява за своята дейност, трябва да отговаря на някои минимални критерии относно начина на управлението на тези въпроси и начините, по които се съставят индикаторите. Съветът на DVFA е този тип отчетност да се ориентира формално към изискванията на Международните стандарти за финансови отчети. Процесът на отчетност се основава на принципите на състоятелност, прозрачност, проследимост и актуалност. Изискването е индикаторите да бъдат представени в табличен вид, за да може да се осигури съпоставимост и прозрачност. Под формата на текстове могат да се прилагат някои обяснения относно самите индикатори, които да подпомагат заинтересованите страни да ги използват.

Индикаторите се изготвят по 114 вида подсектори на основните 41 икономически сектори, представени в Stoxx Industry Classification Benchmark (ICB), най-детайлната разбивка в рамките на тази класификация⁴⁵. Организацията, която е решила да поддържа този вид отчетност, първо трябва да установи в кой от тези 114 подсектора попада и едва тогава да започне да компилира съдържанието на

⁴⁵Вж. Sector Classification ICB. <https://www.stoxx.com/sector-classification-icb>

индикаторите. Когато дадена компания има дейности в няколко подсектора, трябва да се има предвид кой е водещият от тях. След това трябва да се вземе решение до какво равнище на детайлност ще се изготвят индикаторите. Насоките на DVFA предлагат три равнища. Първото равнище предполага съставянето и поддържането на около десет броя индикатори. Второто равнище включва десетте индикатора от първото, като към тях се добавят други между десет и двадесет броя индикатори. Третото равнище надгражда с десет допълнителни над тези на второто равнище индикатори, което означава общо около четиридесет индикатора. Минималното изискване към компаниите е да изготвят отчетност по първото равнище⁴⁶.

Проектът „Устойчива стойност“

Инициативата зад създаването на проекта „Устойчива стойност“ произтича от Европейската комисия, която през 2006 г. създава Европейския алианс за корпоративна социална отговорност. Именно този алианс организира проекта с цел да се изяснят особеностите на отчетността по отношение на екологичните, социалните и управленските въпроси и да се предложи методология за изготвянето ѝ. В проекта активно участие вземат членовете на академията. Самата академия е създадена през 2002 г. и представлява асоциация от над 100 институционални членове, както от корпоративния свят, така и от академичните среди. Целта на функционирането ѝ е да изследва и предлага работещи решения за това как в отчетността да се интегрират различни аспекти на отношенията между бизнеса и обществото.

Конкретното наименование на документа, който съдържа насоки по тази проблематика и който е издаден през 2009 г., е „Устойчива стойност – изследователски проект на Европейската академия на бизнеса в обществото – КСО, пазарни оценки и измерване на финансовото и нефинансовото представяне на фирмата“⁴⁷.

Целта на този проект, както е дефинирана в самия документ, е да се изследват пътищата, по които представянето на дадена организация по екологичните, социалните и управленските въпроси може да окаже влияние върху двигателите на нейния успех, как организациите обясняват тези особености на инвеститорите, както и как самите инвеститори възприемат информацията за тях. В документа се посочва,

⁴⁶ Третата версия на индикаторите, актуална към настоящия момент (2016 г.) е достъпна на http://www.dvfa.de/files/die_dvfa/kommissionen/non_financials/application/pdf/KPIs_ESG_FINAL.pdf.

⁴⁷ “Sustainable Value – EABIS Research Project - Corporate Responsibility, Market Valuation and Measuring the Financial and Non-Financial Performance of the Firm”, September 2009: <http://www.investorvalue.org/docs/EabisProjectFinal.pdf>

че в научните изследвания в продължение на много години не се успява да се докаже еднозначно, че усилията и известните успехи на дадена организация за опазването на околната среда, за спазването на човешките права или за подобряване на управленските традиции водят до цялостно подобряване на финансовото ѝ състояние. В документа – доклад, се поддържа новата теза, че за да може да се оценят обективно ефектите от тези усилия върху организацията, на стойността, която се създава от нея, трябва да започне да се гледа по различен от традиционния досега начин. По-точно, предлага се резултатите от усилията в областта на опазването на околната среда, на подпомагането на обществото по различни начини и на подобряване на управлението да се разглеждат като неизменна част от процеса на създаване на стойност в компанията, която стойност се предлага да се дефинира с термина „устойчива стойност“. Тезата е, че когато при вземане на бизнес решения се отчитат техните екологични, социални и управленски аспекти, стойността, която се създава, е по-трайна от тази, която се получава, когато тези аспекти бъдат игнорирани и се разсъждава единствено от гледна точка на чистата икономическа логика⁴⁸. По този начин с рамката, която се предлага в представения документ, се отправя предизвикателство към традиционното виждане за това как от икономическа гледна точка се създава стойността за акционерите в дадена компания. Посочва се, че поради дълбоко вкорененото мислене за икономическите феномени като съществуващи сами по себе си и невлияещи се особено от ефектите, които дейностите на фирмите имат върху околната среда в нейната съвкупност (природата и обществото), предлаганата нова концепция за устойчива стойност няма да бъде възприета много лесно и бързо нито от корпоративния свят, нито от академичната общност. Същевременно обаче все повече се засилва интересът към остойностяването на тези ефекти по един или друг начин от фирмите, за да може да се види цялостното им представяне, и в това отношение интересът както на инвеститорите и собствениците, така и на учените икономисти, е ясен.

Основните пречки, които възпрепятстват възприемането и въвеждането на концепцията за устойчива стойност в счетоводствата на предприятията и оттам – в тяхната отчетност, могат да бъдат характеризирани по следния начин. Собствениците и управляващите компаниите не смятат, че потенциалните инвеститори в тяхната

⁴⁸“Sustainable Value – EABIS Research Project - Corporate Responsibility, Market Valuation and Measuring the Financial and Non-Financial Performance of the Firm”, September 2009: <http://www.investorvalue.org/docs/EabisProjectFinal.pdf>, p. 1

дейност биха проявили интерес към информация, свързана с това как компанията работи по отношение на околната среда и обществото и какъв точно модел на управление е избрала. Друга пречка в съзнанието на тези лица е липсата на традиции, знания и опит вътре в организациите за изготвяне и поддържане на такава информация. Трета пречка е това, че към момента не съществува единен стандарт как тази дейност (счетоводна и/или отчетна) да се осъществява. Като четвърти проблем може да се посочи голямата неяснота в терминологията, свързана с екологичните, социалните и управленските проблеми и тяхното отчитане, което води до допълнително объркване и нежелание да се започва проследяване на въздействието им върху формирането на стойността. Не на последно място, липсата на сериозен регулаторен натиск за въвеждането на такава отчетност през изминалите години обяснява и състоянието на недостатъчна заинтересованост от отделните организации към момента. От друга страна, за инвеститорите, освен гореизброените пречки, проблем представлява и липсата на стандарти за отчетността, които да подпомагат съпоставимост на данните за различни компании, така че тази информация да бъде в помощ при вземането на инвестиционни решения.

Може да се обобщи, че документът с насоките на Европейската академия предоставя на инвеститорите, на собствениците на компании и на управляващите отделните организации добре структурирана представа за начина, по който отчетността да се подобри. В този документ са идентифицирани шест основни области, които са реални източници на нефинансово въздействие върху компаниите. Всяка от тези области се характеризира с между 5 и 10 ключови показателя за ефективност и всяка компания може да избере да изготвя отчетност по тези от тях, които смята за най-релевантни за своята дейност.

Глобалната инициатива за отчетност и нейните насоки

Най-често използваната в момента рамка с насоки за корпоративна отчетност е тази на Глобалната инициатива за отчетност, Global Reporting Initiative (GRI)⁴⁹. В настоящия момент нейните насоки са известни като G4 и представляват четвърта версия на подобен документ – плод на усилията на експерти от различни държави по света

⁴⁹ Environmental Accounting and Reporting. ACCA Global. Достъпен на: <http://www.accaglobal.com/za/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p1/technical-articles/environmental-accounting-and-reporting.html>

за усъвършенстване на съществуващите преди това три версии на насоките.

GRI е международна независима организация, която възниква в края на 90-те години на XX век, чиято цел е да подпомага бизнеса, правителствата и различни други организации в усилията им да комуникират към обществото въздействието, което дейностите им имат върху околната среда, климатичните промени, корупцията и други теми, имащи отношение към устойчивото развитие. За целта при партньорство с ООН, ISO и ОИСР, GRI разработва специални насоки, които се използват за създаване и поддържане на отчетност по различни показатели. Тези насоки към момента се прилага в над 90 държави по света и се използват от компании от всички сфери на икономическата дейност по тяхно желание. Към момента 93% от 250-те най-големи компании в света предоставят информация, имаща отношение към устойчивото развитие, а 82% съставят отчетите си, следвайки препоръките, оформени в насоките на GRI⁵⁰.

През 2016 г. се предвижда преминаването от четвъртата версия на насоките – G4, към стандарти на GRI, като в момента тече процес на обществена дискусия през сайта на GRI, посветена на същността на предлаганите стандарти.

Съставянето на отчети по насоките започва с дефинирането на т.нар. съществени или основни аспекти и граници, характерни за компанията, за която ще се състави отчета. За съществените аспекти се считат тези въпроси, които имат важно значение за дейността на организацията, и по данните, за които се вземат основните решения за нея⁵¹. Следващата стъпка е да се определи кои от тези съществени аспекти имат значения само за дадената организация, и кои – за други, трети страни. Този процес в насоките се нарича дефиниране на границите и е от основно значение за оценката на ефектите от дейността на фирмата. В насоките на GRI са предоставени конкретни напътствия как точно да стане това.

Съществуват два вида отчетност според G4. Първият вид представлява обща стандартна отчетност, вторият вид – специфична отчетност.

В рамките на първия вид отчетност се предоставя информация от общ характер за организацията и това как е структуриран процесът

⁵⁰Вж. About GRI. <https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/press-resources/Pages/default.aspx>, достъпен на 20.05.2016.

⁵¹ An Introduction to G4. The next generation of sustainability reporting. Достъпен на: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-An-introduction-to-G4.pdf>

на отчетността в нейните рамки. Той важи за всички организации, като съществуват седем вида стандартна отчетност. Всеки един от тези седем вида е посветен на дадена част от дейността на организацията. Примери за тези видове са начинът, по който организацията третира етични въпроси, каква е стратегията ѝ за справяне с различни въпроси на устойчивото развитие, как е въвличен персоналът и другите заинтересовани страни в този процес и пр.

Специфичната отчетност от своя страна бива два вида. Единият вид обхваща управленския подход на организацията, другият вид – конкретни индикатори. При отчитането на управленския подход се предоставя информация относно три неща – кои са съществените аспекти от дейността на организацията и защо се считат за съществени, как се управляват ефектите, кои са последиците, които те пораждаат и по какъв начин след това се оценява и се проследява доколко подходът за управлението им е бил успешен. Отчитането на управленския подход следователно представлява цялостен преглед на начините и действията на организацията по отношение на ефектите от нейната дейност в икономически, екологичен и социален план.

Отчетността с използването на конкретни индикатори предполага организацията да събира, изчислява и поддържа данни за тези от аспектите от своята дейност, които смята за съществени. Насоките G4 предлагат разнообразни видове индикатори по различни въпроси на устойчивото развитие и всяка организация може да си избере за целите на своята отчетност тези от тях, които смята, че са релевантни за нейната дейност и информацията от които би била полезна на различните заинтересовани страни⁵².

Наръчникът на УНКТАД за съставителите и ползвателите на показатели за екоективност (2004 г.)

Концепцията за екоективност все повече се налага в съвременното управление. В нейната сърцевина стои идеята, че организациите трябва да увеличават ръста на производството и печалбите си, като това не става за сметка на увеличаване на вредните въздействия върху околната среда. Или, казано по друг начин, да се осигури растеж, основаващ се на нарастваща ефективност на използването на природните ресурси, с единица от които да се произвежда краен продукт, по-голям от този, произвеждан в минали периоди. Световният бизнес съвет за устойчиво развитие (World

⁵² An Introduction to G4. The next generation of sustainability reporting. Достъпен на: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-An-introduction-to-G4.pdf>

Business Council for Sustainable Development (WBCSD) дава следното определение за постигане на екоефективност още през 1996 г.: „еко-ефективността се постига посредством реализирането на конкурентни цени на стоките и услугите, които задоволяват нуждите на хората и допринасят за качеството на живот, като същевременно прогресивно се намалява екологичният отпечатък и интензивността на използването на ресурсите“⁵³.

Това, както и други определения, които се дават от различни изследователи като например Шалтегер и Штрум⁵⁴, имат общ характер и не помагат конкретно на организациите, които имат желание да изградят и да поддържат отчетност в областта на еко-ефективността. Наръчникът на УНКТАД за съставителите и ползвателите на показатели за екоефективност има за цел да отговори точно на тази нужда, като предлага конкретни отговори на различни въпроси, свързани с изготвянето на показатели за екоефективност, които в своята цялост да съставят и отчетността на дадена компания по този важен аспект на нейната дейност.

Индикаторите за екоефективност представляват частно от екологични и финансови променливи. Те показват и измерват екологичното представяне на дадена компания спрямо финансовото ѝ представяне. И тук, както и при гореразгледаните рамки и насоки, основната трудност се състои в липсата на международно приет единен стандарт за изготвянето и оценката на показателите за екоефективност⁵⁵. Това затруднява както работата по съставянето им, така също и съпоставимостта на данните от отделните организации, които изготвят за своята дейност подобни индикатори. Не по-малък проблем представлява липсата на ясни правила за консолидирането на тези индикатори, когато се изготвят отчети за холдингови структури, докато за консолидирането на финансовата информация съществуват ясно приети стандарти.

В наръчника се предлагат решения на тези проблеми, като всички препоръки са направени в съответствие с международните счетоводни стандарти с оглед на това да се улесни работата по възприемането им.

⁵³ Вж. WBCSD. Eco-efficiency learning module.

<http://www.wbcsd.org/pages/EDocument/EDocumentDetails.aspx?ID=13593>

⁵⁴ За повече вж. тяхното изследване по въпроса Schaltegger/Sturm (1989): Ökologieinduzierte Entscheidungsinstrumente des Managements.

⁵⁵ A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators. UNCTAD. 2004. Available at: http://www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf, retrieved 23 May 2016, p. 14

Може да се обобщи, че целите на наръчника са три: първата е да се дадат напътствия за това как информацията за екологичното представяне на организацията да се дефинира, разпознава, измерва и оповестява в рамките на съществуващите счетоводни стандарти, втората е да се подобрят и хармонизират методите за отчетност, така че да се осигури съпоставимост на данните от различни предприятия, третата е да се допълнят съществуващите вече насоки, каквито са тези на GRI, за такава отчетност⁵⁶.

В насоките на УНКТАД са открити пет области, в които следва да се изготвя отчетност за екоелективност, и за които са предоставени насоки⁵⁷:

- използване на енергия;
- използване на вода;
- принос към глобалното затопляне;
- принос към изтъняването на озоновия слой;
- отпадъци.

Борд за счетоводни стандарти за устойчивост

Бордът за счетоводни стандарти за устойчивост (Sustainability Accounting Standards Board - SASB) е създаден през 2011 г. в САЩ като организация с нестопанска цел. Основната цел на дейността ѝ е да разработва и разпространява стандарти за отчетност в областта на устойчивото развитие, част от която е и екологичната отчетност. Идеята е тези стандарти да могат бъдат използвани не само от организациите, които доброволно проявяват инициатива, но и от фирмите, които са задължени да предоставят подобна отчетност в САЩ и по други места по света. Това е и едно от различията на стандартите, които SASB разработва в сравнение с GRI. SASB създава насоки за изготвяне на отчетност за 10 икономически сектора, в които са разпределени 83 индустрии. По този начин практически всяка организация може да открие инструкции за това как да създаде отчетност, свързана с устойчивото развитие и в частност екологията. Всеки стандарт се състои от средно пет теми и 14 индикатора за конкретната индустрия като основната част от тях са количествени⁵⁸.

Първата компания, която започва да използва стандартите на SASB, е *Блумбърг*.

⁵⁶ Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports. An introduction to current frameworks. FEE. 2011, p. 25

⁵⁷ A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators. UNCTAD. 2004. Available at: http://www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf, retrieved 23 May 2016, p. 2

⁵⁸ Вж. сайта на SASB, по-конкретно: <http://using.sasb.org/index/for-companies/>

Индикаторите и данните, които се предоставят от организацията, която желае да следва стандартите, трябва да отговарят на определени минимални критерии. Тези критерии са осем на брой. Данните трябва да бъдат:

- Релевантни, което означава, че следва да описват адекватно представянето на организацията по дадения въпрос;

- Полезни – да предоставят информация, която да е от конкретна полза за вземащите решения вътре в организацията, а също така и за потенциални инвеститори в нея;

- Приложими – да са валидни за мнозинството от компаниите в сектора;

- Ефективни от гледна точка на разходи – да бъдат от такова естество, че да не се налага специалното им събиране, т.е. те да са част от отчетността, но под някаква форма, която се е изготвяла и до момента, както и да не се изисква да се правят значими разходи за това;

- Съпоставими – да могат да бъдат използвани за сравнения от мнозинството от компаниите в даден сектор;

- Пълни, цялостни – да може сами по себе си да бъдат разбираеми и да могат да се използват самостоятелно за анализи по конкретната тема, която осветляват, да не се налага да се разглеждат в съвкупност с други индикатори, за да бъдат разбрани;

- Насочващи – да предоставят ясна информация за това дали числовото им изменение е сигнал за промяна в представянето на фирмата;

- Да могат да бъдат верифицирани⁵⁹.

От своя страна темите, които са обхванати от стандарта, също притежават определени характеристики. Основната част от тях са следните:

- Приложимост за всички инвеститори – носят значима информация за заинтересованите страни;

- Насоченост към отчитането на това доколко даден въпрос, имащ отношение към устойчивото развитие, включително към екологията има връзка със създаването на трайна във времето добавена стойност за съответната организация, намаляването на рисковете за нея, оценката, която заинтересованите страни дават за нея;

- Очакване да донесат повече ползи, отколкото разходи;

- Да могат да водят до действия от страна на организациите, които прилагат стандартите, да бъдат в обсега на техния контрол;

⁵⁹ Вж. Principles. <http://www.sasb.org/approach/principles/>

- Да могат да бъдат верифицирани и по възможност да притежават числов израз
- Обективност и полезност за ръководството на организациите, които въвеждат стандартите;
- Съвместимост с международните счетоводни стандарти⁶⁰.

Изводи от втора част

Както в областта на екологичното счетоводство, така и по отношение на създаването на отчетност, обобщаваща информацията за представянето на организациите по различните въпроси на околната среда към момента липсва. Отсъствието на единен стандарт, от една страна води до редица затруднения при съставянето на екологичната отчетност, до съмнения сред ръководствата на компаниите доколко такава отчетност е нужна, до проблеми при интерпретирането на данни, свързани с нея, особено когато се налага да се правят сравнения между различни фирми с инвестиционни цели.

От друга страна обаче, към момента (2016 г.) вече е натрупан немалък опит в създаването на методологии за компилиране на екологична отчетност. Тези методологии обикновено третираат екологичната отчетност заедно с други два нови типа отчетности – тези за дейностите на организациите по отношение на обществото и за управленските аспекти на функционирането им. В глобален план са се оформили няколко водещи рамки, които препоръчват съставянето на такива отчетности. Това са:

1. Проектът на Уелския принц за отчетност за устойчивост, или както е известен – A4S (от „Accounting for Sustainability“);
2. Индикаторите за екологични, социални и управленски ключови показатели (индикатори) за ефективност (KPIs for ESG) на Германката асоциация за финансов анализ и управление на активи (Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management, DVFA);
3. Устойчива стойност („Sustainable Value“) на Европейската академия на бизнеса в обществото;
4. Насоките за отчетност в областта на устойчивото развитие на Глобалната инициатива за отчетност (Global Reporting Initiative, GRI);
5. Насоките на УНКТАД за изготвянето на индикатори в областта на корпоративната социална отговорност и документите, имащи отношение към тях⁶¹;

⁶⁰ Вж. Principles. <http://www.sasb.org/approach/principles/>

6. Насоките на Борда за счетоводни стандарти за устойчивост (Sustainability Accounting Standards Boards, SASB) с оглед на широкото използване в практиката.

На този етап прилагането на нито една от тези рамки не е задължително. Това предоставя на организациите свобода при избора на начин на оформяне на отчетността. Неоспоримата тенденция е, че въпреки доброволния характер на екологичната отчетност, все повече организации се ориентират към изготвянето ѝ.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Промените в климата и нарастващите проблеми със замърсяването налагат предприемането на политики на държавно ниво за справяне с новите предизвикателства. В тази посока са решенията на ЕС за поставянето на опазването на околната среда като приоритетна област на политиките и действията на всички държави в съюза.

Постигането на желаните цели е трудно осъществимо, ако липсват начини напредъкът на усилията да бъде измерван. Основен източник на информация за резултатите на всяка една организация е счетоводството, тъй като посредством него се осъществяват всички дейности в нейните рамки. Затова от съществено значение е да се намерят адекватни начини първо за счетоводното отразяване на екологичните аспекти от дейностите на организациите и второ – за съставянето на база на данните от счетоводните системи на екологична отчетност, която да подпомага процеса на вземане на решения.

Към момента, въпреки значимостта на проблема с проследяването на информацията за екологичното представяне на отделните организации, няма единен, възприет на международно равнище стандарт, който да дава насоки за осчетоводяването на различните екологични аспекти от дейността на предприятията. Опитът на СМСС от 2004 г. да бъдат въведени насоки в това отношение (известният IFRIC 3) претърпява пълен неуспех. Оказва се, че са налице твърде много неразрешени въпроси и това води до оттеглянето на насоките от СМСС през 2005 г.

По отношение на отчетността нещата стоят малко по-различно. И в тази област все още липсва единен международен стандарт. Тъй като екологичната отчетност за мнозинството от организациите, с някои изключения, като например тези, които са листвани на някои

⁶¹ Вж. Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports. An introduction to current frameworks. FEE Sustainability Group. May 2011, достъпен на <http://effas.net/about-us/commissions/cesg-environment-social-and-governance.html>, изтеглен на 22.05.2016 г.

борси, няма задължителен характер (поне не към момента), всяка компания следва стандарт или насоки, които сама избира измежду съществуващите в света. Най-често прилаганите такива насоки са G4 на GRI – Глобалната инициатива за отчетност. Тези насоки обхващат не само отчитането на дейностите на организациите по отношение на околната среда, но и ключови индикатори в областта на въздействието ѝ върху обществото, както и влиянието на добрите управленски практики вътре в организацията за цялостното ѝ представяне. Обхващането на тези три аспекта от дейността на компаниите изобщо е характерно за всички утвърдени към момента международни стандарти и насоки за отчетност на нефинансова информация.

Може да се каже, че в международен план в областта на нефинансовата и в частност екологичната отчетност се наблюдава ясна тенденция към стандартизиране. Повечето на брой и по-значими се оказват трудностите при уеднаквяването на начините на самото счетоводно записване на екологичните аспекти от дейностите на организациите. Това е естествено и е обяснимо, тъй като степента на сложност при осчетоводяването е много по-голяма, отколкото тази при изготвянето на отчетността. В крайна сметка, по-лесно е да се стигне до консенсус за това кои индикатори за представянето на дадена организация имат значение, отколкото да бъдат изработени на практика, което става в процеса на осчетоводяването.

Императивите на времето, в което живеем, ще продължат да налагат воденето на екологично счетоводство и последващото съставяне на отчетност за представянето на компаниите спрямо околната среда. На настоящия етап това не е задължително за повечето фирми и пожелателният характер вероятно се дължи на липсата на разработени цялостни и международно приети стандарти за екологично счетоводство и отчетност. Това обаче ще се случи в даден момента в бъдещето и тогава всички фирми ще трябва да започнат да следват изискванията, които ще бъдат въведени.

Към настоящия момент, въпреки доброволния характер на екологичната отчетност за мнозинството от компаниите, все повече организации се ориентират към изготвянето ѝ. Това е много показателно за модерните тенденции, които се наблюдават в областта на счетоводството и отчетността.

ЛИТЕРАТУРА

1. Павлова, В. 2010. Статистическо изследване на разходите за околна среда – основни проблеми и показатели. – Икономически алтернативи. УНСС, 2010, № 3, 3–17.
2. Рангелова, Р. 2012. Екостатистика: проблеми, подходи, решения. В: „Измерения на екологичната култура“. Под ред. на А. Мантарова. Троян, 63-84. ISBN 978-954-8465-81-6
3. A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators. UNCTAD. 2004. Available at: http://www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf, retrieved 23 May 2016, p. 2
4. About GRI. <https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/press-resources/Pages/default.aspx>, достъпен на 20.05.2016 г.
5. Accounting for Carbon. ACCA Research Report 122. Достъпен на <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/environmental-publications/rr-122-001.pdf>, изтеглен на 24.05.2016 г.
6. Accounting for emission reductions and other incentive schemes. Ernst&Young, 2009.
7. Alonso, W. and Starr, P. The Politics of Numbers: the Populations of the United States in the 1980 s. New York, Russell Sage Foundation, 1984.
8. An introduction to current frameworks. FEE Sustainability Group. May 2011, достъпен на <http://effas.net/about-us/commissions/cesg-environment-social-and-governance.html>, изтеглен на 22.05.2016 г.
9. An Introduction to G4. The next generation of sustainability reporting. Достъпен на: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-An-introduction-to-G4.pdf>
10. Barry, A. (2005). ‘The Anti-political Economy’, in A. Barry and D. Slater (eds.), The Technological Economy (London and New York: Routledge), 84–100
11. Bebbington, J., and Larringa, C. (2014). “Accounting and Global Climate Change Issues”, (chapter in Bebbington, J., Unerman, J., and O’Dwyer, B. eds Sustainability Accounting and Accountability, 2nd edition (Routledge: London)

12. Bowker, G.C. and Leigh Star, S. *Sorting Things Out: Classification and its Consequences*. Cambridge, Mass: The MIT Press, 2000
13. Callon, M in A. Barry and D. Slater (eds.). *The Technological Economy* (London and New York: Routledge), 84–100
14. Callon, M. (1998) (ed.). *The Laws of the Markets* (Oxford: Blackwell Publishers/*The Sociological Review*).
15. Cook, A. *Emission Rights: From Costless Activity to Market Operations*. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3-4): 456-68, 2009
16. *Environmental Accounting and Reporting*. ACCA Global. Достъпен на: <http://www.accaglobal.com/za/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p1/technical-articles/environmental-accounting-and-reporting.html>
17. *Environmental accounts - establishing the links between the environment and the economy*, достъпен на: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_accounts_establishing_the_links_between_the_environment_and_the_economy
18. *Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports. An introduction to current frameworks*. FEE Sustainability Group. May 2011, достъпен на <http://effas.net/about-us/commissions/cesg-environment-social-and-governance.html>
19. Espeland, W.N. and Stevens, M.L. *Commensuration as a Social Process*. *Annual Review of Sociology*, 24: 313-343. 1998
20. Fligstein, N. *Markets as a Politics: A Political-Clutural Approcash to Market Institutions*. *American Sociological Review*, 61: 656-73, 1996
21. Gibassier, D., Schaltegger, St. *Carbon Management Accounting and Reporting in Practice: A Case Study on Converging Emergent Approaches*, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 6 Iss: 3, pp.340 – 365, 2015
22. *Global Assessment of Environment Statistics and Environmental-Economic Accounting 2007"* (PDF). United Nations.
23. *Handbook of National Accounting: Integrated Environmental and Economic Accounting 2003"* (PDF). United Nations, European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development and World Bank.
24. Hardie, I. and Mackenzie, D. (2007), 'Assembling an Economic Actor: The Agencement of a Hedge Fund', *The Sociological Review*, 55 (1): 57–80.

25. Hopwood, A.G. and Miller, P. (1994), (eds.), *Accounting as Social Institutional Practice*. Cambridge
26. Jasch, C. (2006). How to perform an environmental management cost assessment in one day". *Journal of Cleaner Production* 14 (14): 1194–1213. doi:10.1016/j.jclepro.2005.08.005.
27. Jones, K. *Study on environmental Reporting by Companies*. Centre for Environmental Informatics University of Sunderland, p. 3
28. Lohmann, L. *Toward a Different Debate in Environmental Accounting: The Cases of Carbon and Cost-benefit*. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3): 499-534, 2009
29. MacKenzie, D. *Making Things the Same: Gases, Emission Rights and the Politics of Carbon Markets*. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3-4): 440-55. 2009
30. MacKenzie, D. *Material Markets: How Economic Agents are Constructed*. Oxford University Press, 2008
31. Member Societies. EFFAS. <http://effas.net/about-us/membersocieties.html>
32. Miller, P. and O’Leary, T. *Governing the Calculable Person*. In A.G. Hopwood, and P. Miller, (1994), (eds.), *Accounting as Social Institutional Practice*. Cambridge Series in Management. Cambridge.
33. Pryke, M. *Geomoney: An Option of Frost, Going Long on Clouds*. *Geoforum*, 38: 576-88, 2007
34. Robson, K. *Accounting Numbers as “Inscription”: Action at a Distance and the Development of Accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 17 (7): 685-708
35. SASB Principles. <http://www.sasb.org/approach/principles/>
36. Schaltegger/Sturm (1989): *Ökologieinduzierte Entscheidungsinstrumente des Managements*.
37. Sector Classification ICB. <https://www.stoxx.com/sector-classification-icb>
38. Sustainable Value – EABIS Research Project - *Corporate Responsibility, Market Valuation and Measuring the Financial and Non-Financial Performance of the Firm*”, September 2009: <http://www.investorvalue.org/docs/EabisProjectFinal.pdf>
39. *System of Environmental-Economic Accounting 2012—Central Framework*. UN, EU et al. 2014.
40. *The EU Emissions Trading System (EU ETS) на сайта* http://ec.europa.eu/clima/policies/ets/index_en.htm
41. Thompson, G. *Early Double-entry Bookkeeping and the Rhetoric of Accounting Calculation*. In A.G. Hopwood, and P. Miller,

(1994), (eds.), *Accounting as Social Institutional Practice*. Cambridge Series in Management. Cambridge.

42. United Nations (2001). Treaty Series, vol. 1760, No. 30619, Convention on Biological Diversity, article 2, Use of Terms. Available from <http://treaties.un.org/doc/publication/UNTS/Volume%201760/v1760.pdf>.

43. White. H. C. Where Do Markets Come From? *American Journal of Sociology*, 87: 517-47. 1981

44. <http://www.accountingforsustainability.org/about-us>

45. <http://www.dvfa.de>