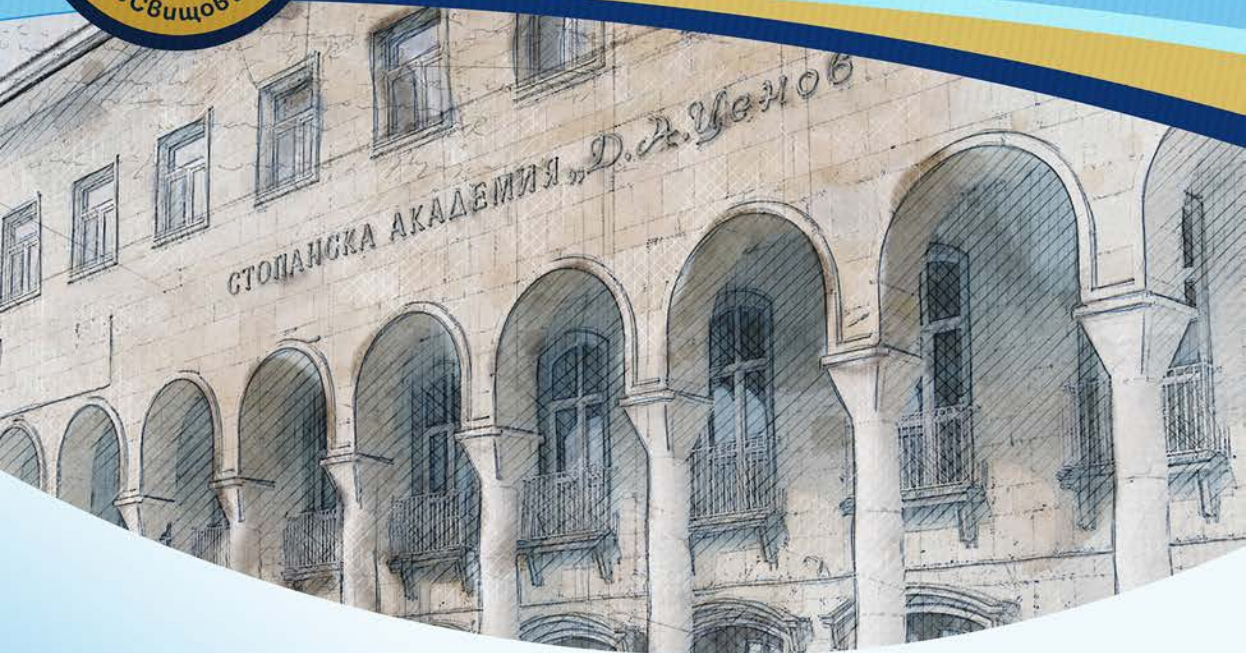




СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ “Димитър Апостолов Ценов” - Свищов КАТЕДРА „СЧЕТОВОДНА ОТЧЕТНОСТ“



Е-сборник с доклади ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

Посвещава се на 85-ата година от
преподаването и обучението по счетоводство
в СА “Д. А. Ценов” – Свищов

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ” - СВИЦОВ

КАТЕДРА „СЧЕТОВОДНА ОТЧЕТНОСТ“

**ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ
В УПРАВЛЕНИЕТО
НА ПРЕДПРИЯТИЕТО**

**ПОСВЕЩАВА СЕ НА 85-АТА ГОДИНА
ОТ ПРЕПОДАВАНЕТО И ОБУЧЕНИЕТО
ПО СЧЕТОВОДСТВО В СА „Д. А. ЦЕНОВ“ - СВИЦОВ**

Академично издателство „Ценов“

Свищов

2020

Публикуваните материали са рецензирани. Авторите носят отговорност за съдържанието на материалите, изразените мнения, използваните данни, цитираните източници и езиковото оформление на текстовете.

Всички права запазени! Не се разрешават копиране, възпроизвеждане и разпространение на книги или на части от тях по какъвто и да е начин без писменото разрешение на авторите и академично издателство „Ценов“.

Рецензенти:

проф. д-р Атанас Атанасов
доц. д-р Венцислав Вечев
доц. д-р Галина Чиприянова
доц. д-р Галя Иванова-Кузманова
доц. д-р Диана Крумова
доц. д-р Станислав Александров

Редакционен съвет:

проф. д-р Поля Ангелова
проф. д-р Михаил Дочев
доц. д-р Елена Шелухина

ISBN 978-954-23-1920-7 (online)

D. A. TSENOV ACADEMY OF ECONOMICS – SVISHTOV
DEPARTMENT OF ACCOUNTING

INTEGRATED REPORTING
IN THE MANAGEMENT
OF THE ENTERPRISE

DEDICATED TO THE 85TH YEAR OF TEACHING
AND TRAINING IN ACCOUNTING AT THE D. A. TSENOV
ACADEMY OF ECONOMICS – SVISHTOV

„Tsenov“ publishing house

Svishtov

2020

The published materials have been reviewed. The authors are responsible for the content and layout of their papers, the opinions expressed, the data used and the sources cited.

All rights reserved! Copying, reproduction and distribution of books or parts thereof in any way without the written permission of the authors and the "Tsenov" publishing house is not allowed.

REVIEWERS

Prof. Atanas Atanasov, PhD

Assoc. Prof. Ventsislav Vechev, PhD

Assoc. Prof. Galina Chipriyanova, PhD

Assoc. Prof. Galya Ivanova-Kuzmanova, PhD

Assoc. Prof. Diana Krumova, PhD

Assoc. Prof. Stanislav Aleksandrov, PhD

EDITORIAL COMMITTEE

Prof. Polyana Angelova, PhD

Prof. Mihail Dochev, PhD

Assoc. Prof. Elena Shelukhina, PhD

ISBN 978-954-23-1920-7 (online)

СЪДЪРЖАНИЕ

| | |
|---|----|
| 85-та ГОДИНА ТРАДИЦИИ И ИНОВАЦИИ В ОБУЧЕНИЕТО ПО СЧЕТОВОДСТВО В СА „Д. А. ЦЕНОВ“ – СВИЩОВ Проф. д-р Михаил Дочев, доц. д-р Галина Чиприянова | 9 |
| ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА СПЕЦИФИЧНИТЕ РАЗХОДИ В ПЕНСИОННООСИГУРИТЕЛНИТЕ ДРУЖЕСТВА Проф. д-р Атанас Атанасов | 13 |
| КИБЕР-ФИЗИЧНИТЕ СИСТЕМИ В УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРОЦЕСИТЕ В ОБРАЗОВАТЕЛНИТЕ ИНСТИТУЦИИ Проф. д-р Миглена Темелкова | 18 |
| HUMAN CAPITAL AS PART OF INTEGRATED REPORTING Mykhailo Luchko, Doctor of Economics, Professor, Oksana Chereshnyuk, PhD in Economics, Senior Lecturer | 24 |
| INTEGRATED REPORTING: ANALYSIS OF BEST PRACTICES Natalya V. Malinovskaya, Professor, Dr. Sci. (Econ.), Mikhail D. Malinovskii, graduate student | 30 |
| THE ROLE OF THE EVALUATOR IN ESTIMATING THE VALUE OF THE ENTITY IN THE CONDITIONS OF THE CIRCULAR ECONOMY IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA AND ROMANIA Alexandru Gribincea, Habilitation in Economics, Associate Professor Iulita Birca, PhD Student, Scientific Researcher, | 36 |
| СПЕЦИФИЧНИ ОСОБЕНОСТИ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В БАНКИТЕ Доц. д-р Венцислав Вечев | 47 |
| ЧОВЕШКИТЕ РЕСУРСИ-ОСНОВЕН ЕЛЕМЕНТ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ НА ВЪОРЪЖЕНИТЕ СИЛИ В БЪЛГАРИЯ Доц. д-р Галина Годорова | 52 |

| | |
|---|-----|
| ЗА РОЛЯТА И ЗНАЧЕНИЕТО НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ ПРИ КОРПОРАТИВНИТЕ СЛИВАНИЯ И ПРИДОБИВАНИЯ Доц. д-р Галина Чиприянова | 58 |
| НЕФИНАСОВАТА ДЕКЛАРАЦИЯ – РЕЗУЛТАТ ОТ ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В ПРЕДПРИЯТИЕТО Доц. д-р Галя Иванова – Кузманова | 65 |
| ИНТЕГРИРАНА ОТЧЕТНОСТ ИЛИ ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ Доц. д-р Диана Крумова..... | 70 |
| ТРАДИЦИОННИТЕ И ЦИФРОВИТЕ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ПЛАТФОРМИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ Доцент Елена Александровна Шелухина | 76 |
| АУДИТ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ Доцент к.э.н Людмила Лапицкая | 78 |
| БЮДЖЕТИРАНЕТО НА НУЛЕВА БАЗА В КОРПОРАТИВНОТО ПЛАНИРАНЕ Доц. д-р Михаил Симеонов Чиприянов, гл. ас. д-р Елица Лазарова Кръстева | 83 |
| НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ В ИНТЕГРИРАНИТЕ ОТЧЕТИ Доц. д-р Николина Грозева | 89 |
| ОПОВЕСТЯВАНЕ НА НЕФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ ОТНОСНО БОРБАТА С КОРУПЦИЯТА ОТ ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ОБЩЕСТВЕН ИНТЕРЕС Доц.д-р Павлина Димитрова | 94 |
| ПОЛИТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КАК ФАКТОР ВЛИЯНИЯ НА КАЧЕСТВО ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ Доцент Светлана Безручук | 100 |
| РАЗМЕР, СЪБИРАЕМОСТ И ТЕНДЕНЦИИ ПО ОТНОШЕНИЕ НА ТУРИСТИЧЕСКИЯ ДАЊЪК В УСЛОВИЯТА НА COVID-19 Д-р Валентина Агапиева-Алиосман, доц. д-р Снежинка Константинова | 106 |

| | |
|---|-----|
| ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ – КОНЦЕПТУАЛНО НОВ ИЛИ УСЪВЪРШЕНСТВАН МОДЕЛ НА ФИНАНСОВАТА ОТЧЕТНОСТ Доц. д-р Станислава Панчева..... | 111 |
| ИНТЕГРИРАНОТО ОТЧИТАНЕ КАТО ИНСТРУМЕНТ ЗА КОМУНИКИРАНЕ НА КОРПОРАТИВНА ИНФОРМАЦИЯ В УСЛОВИЯТА НА COVID-19 Гл. ас. д-р Атанас Атанасов, гл. ас. д-р Румяна Маринова | 116 |
| АУТСОРСИНГ В СЧЕТОВОДСТВОТО Гл. ас. д-р Божидар Божилов | 124 |
| ИМПЛЕМЕНТИРАНЕ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ (ПО ПРИМЕРА НА ДЪРЖАВНИТЕ ВИСШИ УЧИЛИЩА) Гл. ас. д-р Ради Димитров | 131 |
| ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ИНТЕГРИРАНО ОТЧИТАНЕ В СЕЛСКОТО СТОПАНСТВО Гл. ас. д-р Радка Ненова | 137 |
| НАСОКИ ПРИ ПРИЛАГАНЕ ПРИНЦИПИТЕ НА ИНТЕГРИРАНОТО ОТЧИТАНЕ Гл. ас. д-р Радосвета Кръстева-Христова | 143 |
| ОСНОВНИЯТ КАПИТАЛ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА С ТУРИСТИЧЕСКА ДЕЙНОСТ – ПРАВНИ И СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ Гл. ас. д-р Ралица Данчева | 149 |
| ЗА ВРЪЗКАТА МЕЖДУ УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРОЕКТИ И СЧЕТОВОДСТВОТО Гл. ас. д-р Юлиан Господинов | 155 |
| STRATEGIC AND ECONOMIC ANALYSIS AS A TOOL OF EFFICIENCY IN THE USE OF ENTERPRISE RESOURCES Stanisław Szmitka, Lecturer, PhD in Economics, Robert Dmuchowski, Lecturer, PhD in Economics..... | 161 |

| | |
|--|-----|
| ПРАВНА РЕГЛАМЕНТАЦИЯ И ОСОБЕНОСТИ ПРИ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ РАЗХОДИТЕ В НАТУРА Д-р Марий Стоянов | 167 |
| ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРЕДПРИЯТИЕТО Христо Евгениев Стоев | 177 |
| ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОМОЩЬ КАК ОБЪЕКТ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ Аспирант Дарина Сергеевна Осипчук | 183 |
| ПРОБЛЕМИ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ Докторант Боряна Великова Симеонова | 189 |
| ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ КАТО ЧАСТ ОТ ИНФОРМАЦИОННАТА СИСТЕМА НА БАНКИТЕ Докторант Станислав Иванов Шишманов | 195 |
| ИНТЕГРИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ А. Ю. Косатая., студентка магистратуры 2 курса | 200 |
| СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ МЕЖДУ ТРАДИЦИОННОТО ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ И ИНТЕГРИРАНОТО ОТЧИТАНЕ Кирил Иванов Лучков | 205 |

85-та ГОДИНА ТРАДИЦИИ И ИНОВАЦИИ В ОБУЧЕНИЕТО ПО СЧЕТОВОДСТВО В СА „Д. А. ЦЕНОВ“ – СВИЦОВ

Уважаеми колеги – преподаватели, докторанти, студенти и представители на практиката,

Учебната 2020/2021 година е емблематична за катедра „Счетоводна отчетност“ – СА „Д. А. Ценов“ навлиза в летиоброенето на юбилейната си 85-годишнина. Отбелязват се 85 години от първия випуск, прекрачил прага на Стопанска академия и от разработването и влизането в сила на първия учебен план, в който далновидно е заложено да се преподава и изучава *Сметководство и книговодство*.

— 9 —

**II. Общ учебен план на занятията въ висшето търговско училище
„Димитър А. Ценов“ – Свищовъ.**

| Катедри и основни дисциплини. | Курсове по часа | | | | Общо за 4-тъх курс часа | Учебни дни |
|--|-----------------|----|-----|----|-------------------------|------------|
| | I | II | III | IV | | |
| Политическа икономия. | 3 | 3 | — | — | 1.1/2 | 1 |
| Стопанска политика и стопанска история. | — | — | 3 | 3 | 1.1/2 | 1 |
| Стопанска география. | 2 | 2 | — | — | 1 | 1 |
| Статистика. | 2 | 2 | — | — | 1 | 1 |
| Финансова наука и фин. администрация. | — | — | 3 | 3 | 1.1/2 | — |
| Държавно устройство и управление. | 2 | — | — | — | 1/2 | — |
| Гражданско право и сждопроизводство. | 2 | 2 | — | — | 1 | 1 |
| Търговско и морско право | — | — | 2 | 2 | 1 | 1 |
| Професионално право и професионална организация. | — | — | — | 2 | 1/2 | — |
| Приложна химия и физика. | 2 | 2 | — | — | 1 | 2 |
| Финансова математика. | 2 | 2 | — | — | 1 | — |
| Сметководство и книговодство. | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 2 |
| Учение за предприятията. | — | 3 | 3 | — | 1.1/2 | 1 |
| Кооперативно дѣло. | — | — | 2 | 2 | 1 | 1 |
| Застрахователно дѣло. | — | — | 2 | 2 | 1 | 1 |
| Банково дѣло. | — | — | 2 | 2 | 1 | 1 |
| Езици: нѣмски и френски | 6 | 6 | 5 | 5 | 4.1/2 | — |
| Стенография и машинопись. | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | 1 |
| Общо: Брой на катедригѣ. | 8 | 8 | 8 | 8 | 4 | — |
| Часове срѣдно седмично за годината. | 26 | 27 | 26 | 25 | 24.1/2 | — |
| Брой на изпитнигѣ предмети. | 5 | 8 | 4 | 6 | — | — |

Забѣлка: 1. Последнигѣ три катедри сж за избиране на специалности.
2. По правило, изпитнигѣ се произвеждат на края на курса за всѣка самостоятелна основна дисциплина. Изключение се прави за счетоводството и чуждигѣ езици, по които се произвеждат изпити ежегодно.

Още от самото начало – 1936 г. Защото „счетоводството“ е професия – древна, вечна, с бъдеще! И днес, няма предприятие, институция, организация, няма сектор и сфера на дейност, които да съществуват в правния мир, без да имат изградена и функционираща система „счетоводство“ – ос-

новна информационна и контролна система за имуществото и дейността на всеки стопански субект.

Поклон, ДАРИТЕЛЮ!

В далечния месец септември на 1912 г. родолюбивият свищовски гражданин Димитър Апостолов Ценов прави завещание – 50 милиона златни лева за построяване и поддържане на Висше търговско училище в град Свищов, в което да се готвят кадри за българската индустрия и търговия. На 12 ноември 1936 г. 11 преподаватели и 370 студенти, разпределени в два отдела (специалности), респ. финансово-административен и банков, и кооперативно-застрахователен, започват учебни занятия. И от тогава до днес – нашата Алма матер става крепост на прогресивната икономическа мисъл и средище на активна научноизследователска дейност (Калчев, Петров, & Ангелов, 1986).

А историята на катедра „Счетоводна отчетност“ минава през различни етапи, за да достигне настоящият си облик и състояние – на зряла академична структура, здраво стъпила на традициите, ценностите и идеалите на своите създатели. Нашите учители!

Един ретроспективен поглед ни връща към 1948 г., когато във висшето търговско училище се обособяват като самостоятелни няколко специалности, в т.ч. и специалност „Стопанска отчетност и икономика“.

По-късно от 1 октомври 1953 г. специалностите в тогавашния Висш финансово-стопански институт (ВФСИ) се разпределят и прегрупират в два факултета: „Финансово-статистически“ и „Счетоводен“. В състава на новоучредения „Счетоводен факултет“ е включена най-голямата специалност – „Счетоводна отчетност“, приемник на специалност „Стопанска отчетност“ (Стефанов, 2009).

Периодът след 1953 г. е динамичен и се характеризира с немалко реформи, в т.ч. разработват се нови учебни планове и програми, увеличава се приема на студенти, увеличава се броят на преподавателите, разкрива се педагогически профил към специалност „Счетоводна отчетност“ (Стефанов, 2009).

На 17.01.1956 г. е проведена първата публична защита на дисертационен труд на преподавател от катедра „Счетоводна отчетност“ в Свищов – Димитър Спасов. Това е първата публична защита за факултета и първата публична защита за Висшето училище. Следва да се подчертае, че това е и първата защита на дисертационен труд по проблемите на счетоводството в България (Стефанов, 2009).

През 1958 г. във факултет „Счетоводен“ е проведен и първи избор на професор по счетоводство – тогавашния доцент Тотю Тотев, по-късно и ръководител катедра (зам.-ректор и декан на факултета) (Стефанов, 2009).

От 1973 г. специалност „Счетоводна отчетност“ е в структурата на преименувания на „Отчетно-икономически“ факултет.

През 1983 г. специалността към катедра „Счетоводна отчетност“ започва да съществува под ново име, което се запазва и до днес – „Счетоводство и контрол“.

За периода 1991-1994 г. наименованието на факултета, към който катедра „Счетоводна отчетност“ е първично структурно звено, е променено на „Стопанска отчетност“ (Стефанов, 2009).

И към 2020 г. катедра „Счетоводна отчетност“ е в състава на факултет „Стопанска отчетност“.

Безспорно, 84 години е дълъг период от време. Забележителен исторически срок от основаването на катедрата, през който тя динамично се развива и академично се разраства и обогатява, само и единствено под будното ръководство на изключителните личности, ерудираните преподаватели, достойните наследници на Димитър Апостолов Ценов – проф. д-р Господин Тошев, проф. Тотю Тотев, проф. Васил Павлов, доц. Пеню Телбизов, проф. д-р ик. н. Димитър Спасов, проф. д-р ик. н. Дамян Дамянов, проф. д-р ик. н. Васил Меразчиев, проф. д-р Михаил Дочев, доц. д-р Станислав Александров, проф. д-р Атанас Атанасов.

85-та година преподаване и обучение по счетоводство в СА „Д. А. Ценов“ – Свищов е безценен ресурс, актив с нематериално изражение, който намира проекция в богат опит, знания, компетентност – от традициите в обучението към иновативното обучение днес. Когато живеем във време, в което счетоводството (като теория и практика) и дигитализацията „вървят“ убедително и напред „ръка за ръка“.

Какви са резултатите за всичките тези години?

От една страна е преходът... Този продължителен период носи белезите на реформите – от обучението в редовна и задочна форма към дистанционната форма на обучение. От обичайната аудитория до виртуалната зала. От черната дъска и шрайбпроекторът през мултимедийните системи и устройства до интерактивната дъска проектор. От класическата академична лекция през лекцията-демонстрация до лекцията в електронна среда в интернет пространството. От традиционните методи на преподаване към интерактивните. От нормалното физическо общуване през дискусиите и дебатите до онлайн синхронната и асинхронната връзка между преподаватели и студенти чрез интегрирани решения за комуникация. И добавена стойност – изследователският подход в хода на обучение.

От друга страна, новостите и предизвикателствата на времето, пред които са изправени преподавателите, умелото съчетаване на теорията с практиката, ученето през целия живот. Безспорно, ако трябва да се квалифицира академичната обстановка, може би най-подходящо би било да я определим като динамична, променяща се. Един забързан кръговрат от изграждането на интердисциплинарни и междууниверситетски мрежи, споделяне на преподаватели и ресурси, участия в национални и международни проекти, публикации в реферирани и индексирани в световноизвестни бази

данни издания с научна информация, реализиране на мобилност по програма „Еразъм+“ с цел обучение и с цел преподаване, обучение на чужди езици на студенти от различни държави по входяща мобилност и други.

И третата страна – „продуктът“ – хилядите обучени и подготвени кадри за практиката. Млади хора – амбициозни и мотивирани, които добре познават счетоводното законодателство, приложимите счетоводни бази, владеят счетоводната проблематика и притежават умения да търсят, откриват, обработват и интерпретират счетоводната информация. Специалисти по счетоводство, които притежават, както системни компетенции (способност да решават проблемите в професионалната си област, да работят с информацията и други), така и професионални компетенции (способност да прилагат нормативни актове в професионалната си дейност, да представят своите идеи, виждания, мнения).

А изводите? От днешния поглед, 85-та година от първия академичен час по счетоводство, целият състав, времеви, информационен и интелектуален ресурс на катедра „Счетоводна отчетност“, е насочен, концентриран към една висока цел – преподаване и обучение по счетоводство за формиране на адекватна на новите условия и параметри професионална подготовка на студентите от специалност “Счетоводство и контрол”. Защото катедра „Счетоводна отчетност“ още от самото начало е „кадрова школа“ – и за преподаватели по счетоводни дисциплини, и за авторитетни специалисти за практиката.

Проф. д-р Михаил Дочев (ръководител катедра „СО“ 2007-2015)

Доц. д-р Галина Чиприянова (ръководител катедра „СО“)

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА СПЕЦИФИЧНИТЕ РАЗХОДИ В ПЕНСИОННООСИГУРИТЕЛНИТЕ ДРУЖЕСТВА

Атанас Атанасов, проф. д-р

Катедра „Счетоводна отчетност“, СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Е-мейл: a.atanasov@uni-svishtov.bg

Резюме: В доклада се очертават и представят възможности за счетоводно отчитане на специфичните разходи в пенсионноосигурителните дружества. Анализират се характеристиките на тези разходи, като отчетна категория и се обосновава необходимостта от конкретен подход по отношение на тяхното счетоводно отчитане. В заключение се обобщава, че същественото значение на разходите като отчетни обекти е безспорно и е пряко свързано с определяне ефективността от дейността на даденото предприятие. Затова отчетната информация за тях следва да бъде своевременна, точна, разбираема, уместна, надеждна и сравнима, като необходими условия за нейното високо качество.

Ключови думи: счетоводно отчитане, разходи, специфични разходи, пенсионноосигурителни дружества.

JEL: M41.

OPPORTUNITIES FOR ACCOUNTING OF SPECIFIC EXPENSES IN PENSION COMPANIES

PhD Prof. Atanas Atanasov,

Department of Accounting, Dimitar A. Tsenov Academy of Economics

Email: a.atanasov@uni-svishtov.bg

Abstract: The report outlines and presents opportunities for accounting of specific expenses in pension companies. The characteristics of these costs are analyzed as a reporting category and the need for a specific approach to their accounting is justified. In conclusion, it is summarized that the essential importance of costs as reporting objects is indisputable and is directly related to determining the efficiency of the enterprise. Therefore, the reporting information on them should be timely, accurate, understandable, relevant, reliable and comparable, as necessary conditions for its high quality.

Key words: accounting, expenses, specific expenses, pension companies.

JEL: M41.

Въведение

Съгласно изискванията на действащия у нас Кодекс за социално осигуряване (КСО) (Кодекс за социално осигуряване, 1999) социалното

осигуряване се обособява на държавно обществено осигуряване и на допълнително социално осигуряване. От своя страна допълнителното социално осигуряване се осъществява чрез участие в универсални и/или професионални пенсионни фондове, фондове за допълнително доброволно пенсионно осигуряване и/или фондове за допълнително доброволно пенсионно осигуряване по професионални схеми и във фондове за допълнително доброволно осигуряване за безработица или за професионална квалификация, които се учредяват и управляват от лицензирани по реда на КСО пенсионноосигурителни дружества (ПОД) или от дружества за допълнително доброволно осигуряване за безработица и/или професионална квалификация.

На практика ПОД са акционерни дружества, лицензирани по реда на КСО и регистрирани по българския Търговски закон или по законодателството на друга държава членка на Европейския съюз. Тези дружества имат предмет на дейност единствено допълнително пенсионно осигуряване и те не могат да извършват търговски сделки, които не са пряко свързани с дейността им.

ПОД осъществява своята дейност съгласно разпоредбите на КСО и актовете по неговото прилагане. Освен това дейността следва да е в пълно съответствие с устава на ПОД, с правилниците за организацията и дейността на управляваните от него фондове за допълнително пенсионно осигуряване, с инвестиционната им политика и с другите вътрешни за дружеството актове.

Този факт предопределя наличието на специфични разходи за управлението на учредените пенсионни фондове. Именно очертаването на особеностите и представянето на възможности за счетоводно отчитане на тези разходи е целта на настоящия доклад.

* * *

В исторически аспект разходите, като отчетна категория, заемат важно място в счетоводната теория и практика. Понастоящем определението за разход, дадено в Общите разпоредби на приложимите Национални счетоводни стандарти е: „намалението на икономическите изгоди през отчетния период под формата на изходящи потоци или намаление на активи, или увеличение на пасиви, което води до намаление на собствения капитал и не е свързано с разпределения между собствениците на капитала.“ (Национални счетоводни стандарти, 2005)

Освен това в Общите разпоредби се пояснява още, че: „разходите на предприятието обхващат разходи, които възникват в хода на обичайната дейност, и такива, които не са свързани пряко с обичайната дейност (загуби).“

Сходно на посоченото е и определението за разходи в Концептуалната (общата) рамка за финансово отчитане, а именно: „Разходите са намаление на активите или увеличаване на пасивите, което води до намаление на собствения капитал, което не се дължи на разпределенията на притежателите на права на собствения капитал на предприятието.“ (Министерство финансов).

В Концептуалната (общата) рамка също се внася уточнението, че разпределенията на притежателите на вземания на собствения капитал на предприятието не са разход.

Следователно разходите, както и приходите са елементи на финансовите отчети, които се отнасят до финансовите резултати на организацията. От своя страна потребителите на финансови отчети се нуждаят от информация както за финансовото състояние на предприятието, така и за неговите финансови резултати. Затова, независимо че приходите и разходите се определят въз основа на промени в стойността на активите и пасивите, информацията за приходите и разходите е важна, също като информацията за активите и пасивите.

Основополагащ момент в организацията на счетоводното отчитане на специфичните разходи в ПОД е тяхното идентифициране и характеризиране.

В контекста на дейността на изследваните предприятия като специфични разходи могат да се открият:

- Разходите за управление на учредените пенсионни фондове, вкл. разходи по учредяването и разходи за текущо управление;
- Разходи за възнаграждения на свързаните лица – осигурителни посредници, банка-попечител, инвестиционен посредник, актюер, членове на управителните органи на управляваните пенсионни фондове;
- Разходите за формиране и поддържане на специализирани пенсионни резерви;
- Разходите за формиране и поддържане на специализирани резерви за покриване на минималната доходност.

Възможно е в хода на дейността да възникнат и други специфични разходи, свързани с управлението на пенсионните фондове (например: разходи, свързани с издаването и поддръжката на регистрацията на идентификационни кодове).

Всичко това предполага необходимостта от обособяването на отделна група сметки в индивидуалния сметкоплан на ПОД, в която да бъдат обхванати всички тези разходи с цел осигуряване на конкретна отчетна информация за тях. Такава функция могат да изпълняват сметките от „свободна“ група към Раздел 6 – „Сметки за разходи“ в Примерния национален сметкоплан. Тази група сметки следва да намерят отражение в индивидуалния сметкоплан на ПОД. Предвид характера на отчетните обекти, групата

може да бъде с наименование „Разходи за пенсионноосигурителна дейност“.

По-конкретно на синтетично ниво в дадената група могат да се включат като минимум следните сметки:

- сметка „Разходи за управление на пенсионни фондове“;
- сметка „Разходи за такси и комисиони“;
- сметка „Разходи за специализирани пенсионни резерви“;
- сметка „Разходи за специализирани резерви за покриване на минималната доходност“;
- сметка „Други разходи за пенсионноосигурителна дейност“.

Сметките от тази група са операционни с активен характер. Това означава, че те ще се дебитират при извършването на разходи за: регистрация, управление и реклама на ПФ; комисиони и такси на осигурителни посредници, актюери, банка-попечител, инвестиционни посредници, консултанти и други контрагенти; формиране и увеличаване стойностния размер на специализираните пенсионни резерви и резервите за покриване на минималната доходност на ПФ, и при извършването на други разходи, пряко свързани с присъщата пенсионноосигурителна дейност. В посочените случаи сметките ще кореспондират (т.е. ще се кредитират) най-често със сметка „Други кредитори“, сметка „Пенсионен резерв“ и сметка „Резерв за гарантиране на минималната доходност“ в съответните аналитични разрези.

Сметките от група „Разходи за пенсионноосигурителна дейност“ ще се кредитират при приключването им в края на отчетния период срещу дебитиране на сметка „Печалби и загуби от текущата година“.

Аналитичното отчитане към сметките от група „Разходи за пенсионноосигурителна дейност“ следва да се организира по видове управлявани пенсионни фондове.

В края на отчетния период оборотите на сметките от група „Разходи за пенсионноосигурителна дейност“ ще се посочат в Отчета за доходите на ПОД в Раздел А. „Разходи за дейността“.

Заключение

В заключение може да се обобщи, че организацията и отчитането на разходите е важен компонент от цялостния отчетен процес в ПОД и е неразделна част от индивидуалната счетоводна политика на всяко предприятие. Това налага необходимостта от детайлно и задълбочено познаване на характера и особеностите на дейността на изследваните предприятия, както и възможностите за счетоводното ѝ представяне. Същественото значение на разходите като отчетни обекти е безспорно и е пряко свързано с определяне на ефективността от дейността на даденото предприятие.

Затова отчетната информация за тях следва да бъде своевременна, точна, разбираема, уместна, надеждна и сравнима, като необходими условия за нейното високо качество.

ЛИТЕРАТУРА

Кодекс за социално осигуряване, ДВ, бр. 110 (17 декември 1999 г.).

Министерство финансов. (н.д.). *Концептуальные основы представления финансовых отчетов*. Изтеглено на 16 септември 2020 г. от

https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/mej_standart_fo/kons_msfo/

Национални счетоводни стандарти, ДВ, бр. 3 (7 април 2005 г.).

КИБЕР-ФИЗИЧНИТЕ СИСТЕМИ В УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРОЦЕСИТЕ В ОБРАЗОВАТЕЛНИТЕ ИНСТИТУЦИИ

Миглена Темелкова, професор доктор
Мениджмънт в съобщенията,
Висше училище по телекомуникации и пощи,
E-mail: m.temelkova@utp.bg

***Резюме:** В разработката са дефинирани понятието „кибер-физични системи” и основните характеристики на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции. Анализирани са организацията и задачите на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции. Синтезирани са изводи и заключения.*

***Ключови думи:** кибер-физични системи, управление на процесите, образователни институции.*

***JEL:** I 21, I 23, O 32.*

CYBER-PHYSICAL SYSTEMS IN PROCESS MANAGEMENT IN EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Miglena Temelkova, professor, doctor
Communications Management,
University of Telecommunications and Posts,
E-mail: m.temelkova@utp.bg

***Abstract:** The research defines the concept of "cyber-physical systems" and the main characteristics of cyber-physical systems in the management of processes in educational institutions. The organization and tasks of cyber-physical systems in the management of processes in educational institutions are analyzed. Conclusions are synthesized.*

***Key words:** cyber-physical systems, process management, educational institutions.*

***JEL:** I 21, I 23, O 32.*

Ролята на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции се свежда до вземането на бързи, съвременни и рентабилни управленски решения. Това се постига на база анализ, оценка и съхранение на големи обеми от данни (Temelkova, 2019) Съществената добавена стойност на приложението на кибер-физичните системи в образователните институции произтича от факта, че те се основават на

мрежа от дигитални комуникационни технологии, посредством които се улеснява не само оперирането във вътрешноорганизационната среда, но и дигитализирането на самия управленски процес и неговите елементи. Същевременно въздействието на кибер-физичните системи върху физическия и виртуалния свят допринася за ефективното определяне на добавената стойност от дейността на образователните институции по веригата на стойността в тях.

Всъщност, навлизането не само на кибер-физичните системи в реалния управленски процес, но и цифровизацията на редица организационни процеси в съвременните образователни институции, както и преместването на реални организационни процеси от физическата среда в дигиталната, ще води до все по-честото дефиниране на образователните институции и като дигитални.

Ролята на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции изисква:

- точното съблюдаване на изискванията спрямо всеки процес;
- ефективността на всеки процес;
- съответствието на всеки процес с конкретните планове по неговото осъществяване;
- непрекъснатото усъвършенстване на всеки процес.

Кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции се фокусират върху крайните резултати и алтернативните възможности за достигането до тях. Това налага търсенето на съответствие между отчетените особености и параметри при реалното протичане на конкретно определен цялостен процес или на част от него с предварително планираните изисквания за неговия ход, ефективност и резултатност.

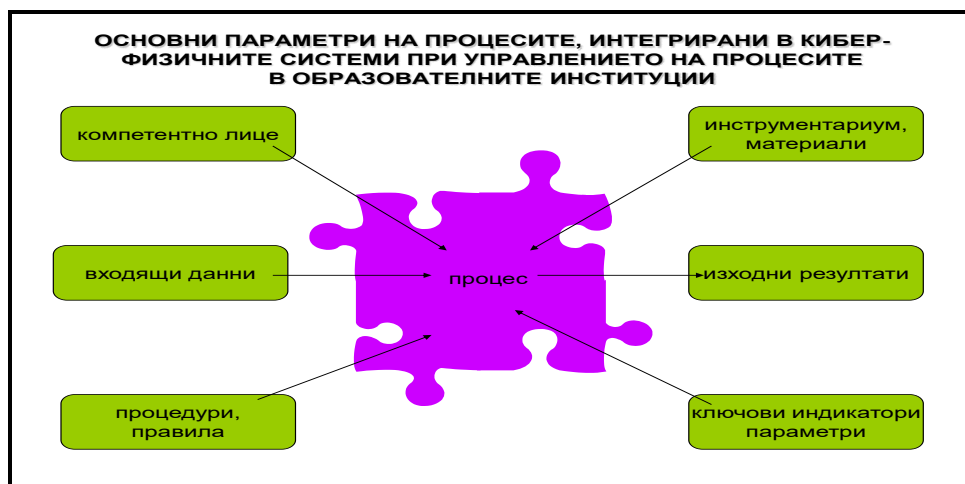
Обект на изследване в настоящата разработка представляват образователните институции.

Основната цел на изследването е да се изясни организацията и задачите на кибер-физичните системи при управлението на образователните институции.

1. Организация на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции

Кибер-физичните системи в образователните институции подпомагат управлението в тях и създават алтернативи по отношение на дейността и най-добрия начин за осъществяването на всеки процес, съобразно нуждите и изискванията му. При управлението на определен процес, кибер-физичните системи в образователните институции изследват, анализират и обобщават тенденциите във (фиг. 1.):

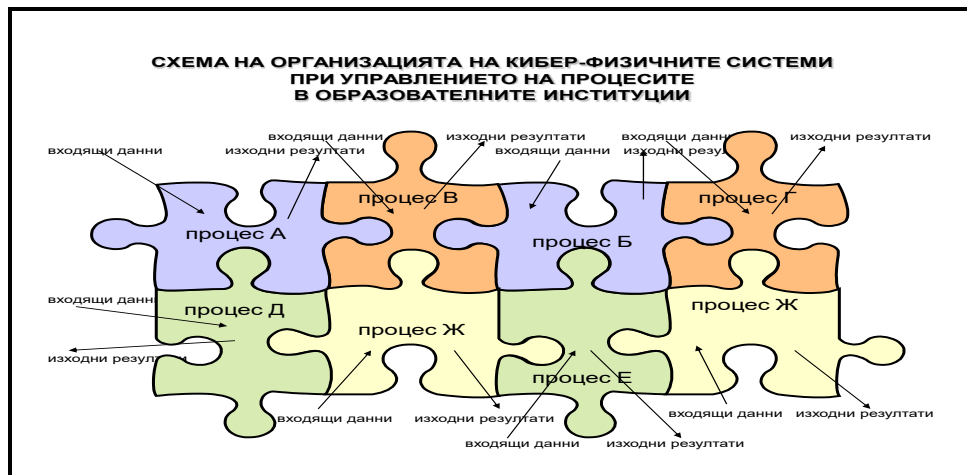
- входните данни – предпоставките, чието наличие води до стартирането на точно определен процес;
- изходните резултати – параметрите, отчетени след приключване на конкретен процес;
- инфраструктурата на процеса – инструментите, посредством които функционира процеса;
- компетентността – собственика на процеса, отговорен за точното му протичане;
- ключовите индикатори – количествени и качествени показатели, измерващи резултатността;
- процедурите – длъжностни характеристики, планове, работни инструкции, контролни механизми.



Фигура 1. Основни параметри на процесите, интегрирани в кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции (Темелкова, 2010)

На ниво процеси, с оглед подпомагане на мениджмънта, кибер-физичните системи в образователните институции синтезират цялостната, всеобхватна и прецизна информация за състоянието на процесите в тях или в отделни техни подсистеми (фиг. 2.). Кибер-физичните системи в образователните институции проследяват:

- основните параметри на процесите;
- съблюдаването на техните величини и характеристики с планираните;
- констатирането на отклонения между реално отчетени и предварително заложените параметри и ход на процесите;
- координирането на дейностите, съставляващи всеки процес;
- създаването на набор от алтернативи относно определен процес в резултат на настъпили и/или настъпващи изменения в образователната институция.



Фигура 2. Схема на организацията на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции

2. Задачи на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции

За изпълнението на проектираните и програмираните задачи, принципите на организация и действие на кибер-физичните системи се основава и базира на три основни типа процеси:

- стратегически – процеси, свързани с цялостното управление на образователната институции, с функционирането на основните управленски функции в нея и с формулирането на генералния ѝ път и визия;
- оперативни – процеси, обусловени от потребността за оптимално съчетание в пространството и времето на ресурсите и водещи, на изхода си, до реалното предоставяне на образователни пазар на определени образователни услуги с определени качествени параметри;
- поддържащи – процеси, подпомагащи оперативните дейности.

Кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции изследват и анализират не само типа и същността на функциониращите в тях процеси, но и взаимовръзките и взаимодействието между тези процеси. Така те проследяват целия жизнен цикъл на един процес, дешифрират „тесните” му места и изграждат поливариантни алтернативи относно бъдещото му развитие. Този мониторинг се стреми да улови както тенденциите в развитието на процеса и евентуалните изменения в него, така и настъпилите вече в него изменения, налагащи конкретен набор от мерки, ограничаващи негативността на въздействието им. За тази цел задачите на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции се свеждат до:

- визуализиране на процеса;

- проследяване функционирането на процеса с оглед осигуряване изпълнението на конкретни цели;
- анализиране изпълнението на конкретните цели с оглед изпълнението на стратегическите цели;
- внасяне на корекции в стратегическите планове на базата на резултатите от функционирането на процесите;
- съблюдаване на връзката „мисия – образователна институция – резултати – заинтересовани страни – мисия”.

Връзката „мисия – образователна институция – резултати – заинтересовани страни – мисия” не е възможна без осигуряването на ефективността на процесите, което се свежда до задоволяването на интересите на всички заинтересовани страни.

Задачите на кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции се състоят в събирането и анализирането на информацията относно идентифицирането на:

- стратегическите цели, които трябва да бъдат задоволени;
- изходните данни (резултатите), които биха задоволели тези цели;
- оперативните процеси, насочени към удовлетворяването на стратегическите изисквания;
- етапите във всеки оперативен процес;
- връзката между етапите;
- необходимото осигуряване на процесите за избягване на пропуски и грешки;
- съотношението между реалните резултати от процеса и планираните резултати;
- съотношението между използваните материали и оборудване и планираната ресурсоемкост;
- съотношението между изискванията за компетентност на персонала и реалната му компетентност;
- съотношението между информацията, използвана при получаването на изходните данни на всеки етап и предварително дефинираната информация;
- индикаторите, използвани за установяване на ефективността на изходните данни от процеса спрямо стратегическите изисквания;
- алтернативни коригиращи действия, когато стратегическите цели не се удовлетворят;
- обосноваването и приложимостта на методите за измерване спрямо точността и прецизността, изисквани от изходните данни на процеса.

Кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции поставят ударение върху възможностите на процесите и проверката на текущото им състояние. Чрез тях на ниво „процес” се потвърждават или отхвърлят приоритетите, заложиени в определен

процес и се търси системен безалтернативен процесен и организационен напредък. Всичко това е възможно, тъй като кибер-физичните системи при управлението на процесите в образователните институции следят и подпомагат спазването на ключовите за процесите параметри, проверяват и набират данни за реалното им текущо състояние, формират поливариантен набор от алтернативни решения, имащи за цел ограничаването на негативните влияния на отклоненията и изменения в тях.

ЛИТЕРАТУРА

- Темелкова, М. Контролинг в производствената организация. Колор принт. Варна, 2010.
- M. Temelkova, Cyber-physical production systems as a prerequisites for the development of the digital entrepreneurship. International Journal “Information Technologies and Knowledge” (IJ ITK), Vol.13, Number 2, pp. 103-112, 2019.
- Broy, M. Cyber-Physical Systems. Innovation durch softwareintensive eingebettete Systeme. ISBN 9783642149016. Springer. 2010.

HUMAN CAPITAL AS PART OF INTEGRATED REPORTING

Mykhailo Luchko, Doctor of Economics, Professor

Department of Financial Control and Audit,

West Ukrainian National University,

E-mail: m_luchko@ukr.net

Oksana Chereshnyuk, PhD in Economics, Senior Lecturer

Department of Financial Control and Audit,

West Ukrainian National University,

E-mail: oksana.duda@gmail.com

***Abstract:** Human capital assets are one of the important resources of the company because of its unique characteristics and potential for creating, managing, and implementing innovations in all organizational processes. A number of stakeholders on human capital have been identified. The stages of formation of information on human capital in the integrated reporting are offered. The stages are divided into development for the level of research, data collection, selection of calculation and modeling methods, analysis received data, interpretation in integrated reporting. Based on the analysis carried out, with due consideration of the strengths and weaknesses of the human resources development, as well as opportunities and threats to its development, it will be possible to create a development concept and strategy of the enterprise.*

***Key words:** human capital, integrated reporting, people, analysis,*

***JEL:** M41; J24.*

1. Introduction

Doing business is under the influence of various external and internal factors that have an impact on the company's performance, more specifically, the availability of financial, manufacturing, intellectual, human, and natural resources. Human capital assets are one of the important resources of the company because of its unique characteristics and potential for creating, managing, and implementing innovations in all organizational processes, in other words, it is the main assets of the company. At the same time, in the last few years, there has been an increase in the number of companies that offer to change the simple mechanical work of people with artificial intelligence. Currently, robots know how to take things out of boxes, drive cars, manage machines and individual parts, test electronics, etc. In such conditions, that sort of employees becomes valuable who has the professional knowledge, ability to overcome crisis phenomena, endowed with creative and analytical thinking, and whose work creates the basis for the effective operation of the company.

W. Petty was the first person who tried to measure the value of the people who inhabited England at that time. In the XVIII century, A. Smith emphasized that education had great economic importance and classified it as one of the factors that contribute to the increase of the country's wealth. D. Ricardo, another representative of English classical political economy, agrees with him on this issue. Over the last few years, several areas and schools appeared in world economics, which were characterized by a wide range of scientific views on human nature and its productive abilities. The latest integrated report of the Chartered Institute of Management Accountants characterizes the main advantages of the company by the availability of effective human capital assets (Davydyuk, Malyuga, 2017, p.40).

In such a manner, stakeholders are increasingly interested in displaying more detailed information about the company's employees and their advantages in the integrated reporting of international companies.

2. Users of information

In the modern practice of business economic relations, integrated reporting is considered to be a way to create more strongly held views of the efficiency of doing business. By measuring a number of variables and focusing on long-term, rather than (mostly) short-term, financial stability, integrated reporting ensures the company's readiness for a sustainable future. Such information will disclose the company's activity details in retrospective and forward-looking (Markovska, 2020). This will provide stakeholders with the necessary information on issues of their interest.

S. Pivac, Z. Barac, and I. Tadic (2017) assert that there is a current hypothesis that more profitable companies invest more funds in their employees (i.e. investment in human capital assets, such as bonuses or higher wages). A size of the company, listing status, and intellectual property affect the level of investment in human capital assets or human resources. These hypotheses are based on the following assumptions:

- profitable companies invest in HR faster than those with lower financial results;
- larger companies have more funds, sources, and opportunities to invest in human capital assets;
- in industries with intensive use of human capital assets, employees' knowledge is the most valuable asset and is capitalized in the form of the company's assets through trademarks.

In such a way, information about human capital assets, more specifically, about its composition, level of knowledge, intellectual potential, and investment in development is of interest to a wide range of people. National and international accounting and financial reporting standards are aimed at providing

information to many people interested in the successful operation of the enterprise (Turylo, Korolenko, 2015). A significant amount of information resources is associated with investment, economic, environmental, and social effects, therefore, it is important to classify users by the content of interest. In particular, when studying human capital assets, it is advisable to identify a number of stakeholders, as follows:

- Owners (founders, investors, and shareholders) are interested in the stability of the development and effectiveness of human capital assets.

- Employees (HR department, managers, workers, and other employees) are interested in information about remuneration of labor, knowledge, skills, experience and qualifications, responsibilities performed, physical and emotional contribution, availability of career progress, and further training.

- The state (public authorities, tax and statistical authorities, licensing and permitting services) is interested in the reliability of the content of information, more specifically, in the correctness of the assessment and payment of taxes, the legality of activities, generalizations about the staff of the company, and the availability of social guarantees.

- Partners (suppliers and buyers) expect information about the results of their relationship via effective cooperation with employees, competence, and human decency.

- The public (media, society, communities, and potential investors) is interested in information about the social policy of the enterprise or company.

- Competitors are interested in information about the staff, its innovation, creativity, and productivity.

So, financial and non-financial information are designated among the areas of interest.

3. Stages of formation of information on human capital for integrated reporting

The International Integrated Reporting Committee (IIRC) was established in 2009 to create universally recognized basic principles for integrated reporting. IIRC's functional duties include "helping businesses with holistic thinking about their strategies and plans, making informed decisions, and managing key risks to ensure investor and stakeholder confidence and improve future performance" (Press Release Formation of the International Integrated Reporting. Committee, 2018).

The main purpose of arranging the work is to create sustainable value, e.i. this is the purpose that may remain outside the traditional financial statements due to the short-term nature of financial data. So, integrated reporting should combine information on qualitative and quantitative indicators in the context of past, present, and future times.

The stages of forming information on human capital assets for integrated reporting are summarized and presented in Fig. 1.

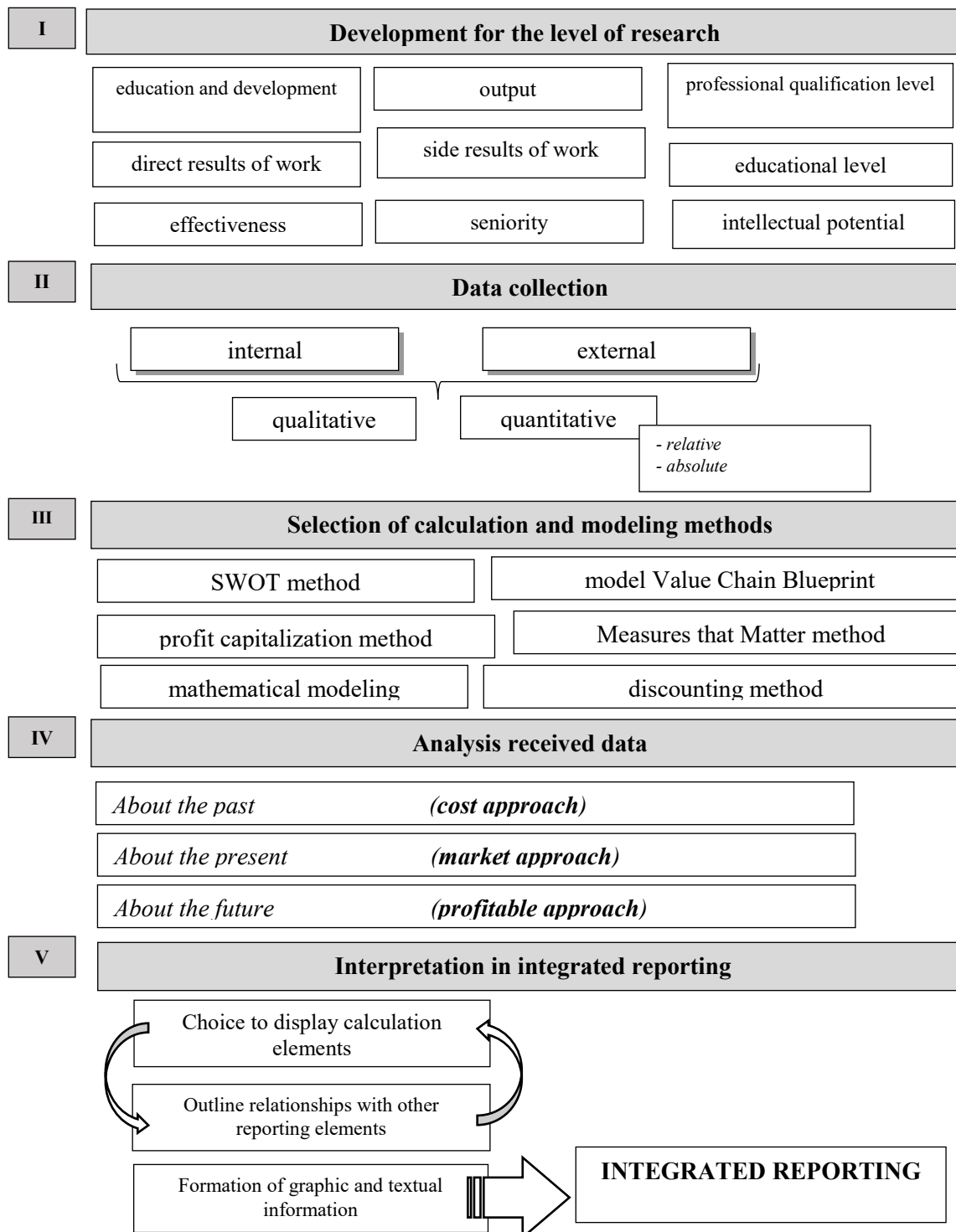


Fig. 1. Stages of forming information on human capital for integrated reporting

At the first stage of studying human capital assets, the preparation to receive and analyze data is carried out. First of all, it is necessary to determine the following: human capital assets that are considered to be important for valuation; component(-s) of human capital assets, which would best characterize its; a standard (rating scale) for each type of human capital assets and an aggregate indicator that determines the state of human capital assets (Luchko, 2017, p.92).

Among the main vectors of interest, training and development, productivity, professional and qualification level, direct and indirect results of the work, educational level, productivity, work experience, and intellectual potential are identified. It is impossible to determine these indicators only by quantitative indicators. Their research must contain qualitative and quantitative indicators in close connection with each other.

Scientists offer several approaches to the study of human capital assets. According to modern scientific views, the assessment of human capital assets should reflect such a factor as the impact of staff activities on achieving the company's objectives.

Creating a long-term vision of the development of human capital assets and human resources requires carrying out a strategic analysis. The SWOT-analysis, discounting method, profit capitalization method, mathematical modeling, model Value Chain Blueprint, method Measures that Matter are most important methodological tools. There are based on an objective evaluation of the strengths and weaknesses of the object, as well as opportunities and threats to its development (Luchko, Arzamasova, Vovk, 2019, p.64) We specify the matrix in the context of the components that characterize human resources supplementing them with assessment criteria for the impact of the following external factors on human resources development: the demographic situation; education and qualification; creativity; innovation; motivation; the international rating of the country's competitiveness; the institutional environment; international relations.

Traditionally, the classification of approaches to the assessment is carried out according to the characteristics that designate the relationship between a human and the main characteristics of the process of his/her work: expenditures, results (income and effect), and the set of results and expenditures (Davydyuk, Malyuga, 2017, p.48). However, these groups of methods can be identified based on a temporary feature of the classification, i.e. the accounting period, which is taken into consideration in assessing human capital assets. If only the past time is taken into consideration, then it is reasonable to use methods grouped by the cost approach (Andriessen, Tissen, 2001). This provides an opportunity to compare three comprehensive (in time), internally interconnected economic approaches to assessing human capital assets, with each approach reflecting (differently formulated) general principles of the assessment.

Conclusion

At the present stage of economic transformation, human capital assets are the main value of society, a determining factor of sustainable development and economic growth, as competitive advantages are largely achieved not due to natural resources but through knowledge, information, and innovation, the

source of which is a human. Information about human capital in integrated reporting is of interest to a wide range of consumers. For them, information will be a resource for management decisions.

The choice of priority information in graphical and textual form will contribute to the creation of a reliable and sound reputation and overall sustainable value of the enterprise. The distribution of information about human capital in terms of cost, market and profit approaches will shape the company's characteristics in the past, present and future.

References:

- Davydyuk, T., Malyuga, N. (2017). Analysis of approaches to the assessment of human capital as an object of accounting observation. *Bulletin of Mykhailo Tuhon-Baranovsky Donetsk National University of Economics and Trade*, 8, 39-54
- Luchko, M. (2017). The economic security of Ukraine: the essence and dependence on financial results accounting of construction companies activities. *Warmińsko-Mazurski Kwartalnik Naukowy. Nauki Społeczne*. 3(23), 89-101
- Luchko, M., Arzamasova, O., Vovk, I. (2019). Personnel Potential of National Economy and Gross Domestic Product: *The Case of Ukraine*. *Montenegrin Journal of Economics*, 15(2), 059-070
- Markovska, M. (2020). The 3 Job Analysis Methods Every HR Professional Needs To Know. Retrieved from <https://blog.careerminds.com/job-analysis-methods>
- Turylo, A., Korolenko, R. (2015). The system of evaluation of human capital of the employee of the enterprise. *Agrosvit*. 9, 31-36
- Andriessen, D. Tissen, R. (2001). *Weightless Wealth: find your real value in a future of intangible assets*. *Financial Times Management*, 22-23
- Pivac, S., Barac, Z., Tadic, I.. (2017). An analysis of human capital investments, profitability ratios and company features in the EU. *Croatian Operational Research Review*, 8(1), 167-180
- Stuart, M. (2017). Integrated reporting - return the focus to your investors! *Bulletin of IFRS*. World experience. Ukrainian practice. Retrieved from https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001253
- International Integrated Reporting Council (IIRC). Retrieved from <http://www.theiirc.org>.
- International Integrated Reporting Framework. Retrieved from <https://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework>
- Press Release Formation of the International Integrated Reporting. Committee (IIRC). (2018) Retrieved from <http://integratedreporting.org/news/why-do-investors-want-to-talk-about-purpose>

INTEGRATED REPORTING: ANALYSIS OF BEST PRACTICES

Natalya V. Malinovskaya, Professor, Dr. Sci. (Econ.),
Department of Audit and corporate reporting, Financial University
under the Government of the Russian Federation,
E-mail: nvmali@mail.ru

Mikhail D. Malinovskii, graduate student
Department of Audit and corporate reporting, Financial University
under the Government of the Russian Federation,
E-mail: 29mike29mike@gmail.com

***Abstract:** The globalization of the world economy, the emergence and development of institutional investors, the adoption of the principles of social responsibility have changed the development direction from public reporting towards integrated reporting. In this regard, we studied the experience of compiling integrated reporting by South African companies, which are pioneers in this field. We have identified and presented the best practices for disclosing information that can be used by companies in Eastern Europe and Russia.*

***Key words:** best practices disclosure, integrated reporting, business model, performance panel, value creation.*

***JEL:** M40, M41*

Introduction

In 2014, The European Parliament (EP) adopted Directive 2014/95/EU, which obliges the largest European companies to disclose non-financial information on environmental and social responsibility issues. The aim of the Directive is to increase the transparency of European companies. The countries of Eastern Europe are obliged to implement the Directive, starting in January 2018.

The Russian Government approved the Concept for the Development of Public Non-Financial Reporting aimed at increasing the information transparency of Russian organizations only in May 2017. One form of non-financial reports recommended in the Concept is an integrated report.

This article is devoted to the issues of studying the best practices of preparing integrated reporting.

Related Literature

Problems of developing integrated reporting are studied by foreign scientists such as those Eccles et al. (2010); King (2014); Patterson and Labrey

(2015); Roberts (2015); Adams (2017); Drager (2017); Haskel and Westlake (2017) and the others.

This issue is quite broadly represented in the works of Ukrainian scientists, for example, in the studies of Lokhanova (2012), Bezverhyj (2014), Maksimova and Kuzina (2015) and the others.

International and Russian practice of integrated reporting was studied by Malinovskaya (2018) and Malinovskii (2020).

Data and Methods

We analyzed the foreign experience in the preparation of integrated reporting by exploring the integrated reports of South African companies' for 2013-2017 top 10 of the "Improvements in Integrated Reporting" rating, drawn up annually by Ernst & Young Global Limited, as it is South African companies that are pioneers in the field of integrated reporting. The list of leaders of the "Excellence in Integrated Reporting Awards" is shown in Table 1.

Table 1

Top 10 South African companies by Ernst & Young

| Place | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-------|-----------------------------|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| 1 | Gold Fields Ltd | Royal Bafokeng Platinum Ltd | Liberty Holdings Ltd | Kumba Iron Ore Ltd | Kumba Iron Ore Ltd |
| 2 | Truworths International Ltd | Standard Bank Group Ltd | Anglo American plc | Oceana Group Ltd | Redefine Properties Ltd |
| 3 | Standard Bank Group Ltd | Sasol Ltd | Barclays Africa Group Ltd | Liberty Holdings Ltd | Sasol Ltd |
| 4 | Royal Bafokeng Platinum Ltd | Truworths International Ltd | Sasol Ltd | Sasol Ltd | Nedbank Group Ltd |
| 5 | Sasol Ltd | Gold Fields Ltd | MTN Group Ltd | Redefine Properties Ltd | Oceana Group Ltd |
| 6 | Vodacom Group Ltd | Aspen Pharmacare Holdings Ltd | Redefine Properties Ltd | Truworths International Ltd | Barclays Africa Group Ltd |
| 7 | Illovo Sugar Ltd | Kumba Iron Ore Ltd | Standard Bank Group Ltd | Vodacom Group Ltd | Truworths International Ltd |
| 8 | Nedbank Group Ltd | Liberty Holdings Ltd | Truworths International Ltd | Nedbank Group Ltd | Liberty Holdings Ltd |

| | | | | | |
|----|----------------------|----------------------|--------------------|---------------------------|-------------------------|
| 9 | Exxaro Resources Ltd | Clicks Group Ltd | Gold Fields Ltd | Anglo American plc | Vodacom Group Ltd |
| 10 | Liberty Holdings Ltd | Exxaro Resources Ltd | Kumba Iron Ore Ltd | Barclays Africa Group Ltd | Standard Bank Group Ltd |

Source: authors based on (Malinovskaya, 2018).

In the study, we used the theoretical-empirical method and benchmarking.

Results and discussion

Integrated reports of all presented companies in [Table 1] disclose information, which is well presented in almost all aspects. Reports are structured sufficiently logically. The information is clear and brief, substantive issues are on the main focus. The average length of reports in 2014-2017-year surveys is about 150 pages, whereas 159 in 2013 and 172 in 2012.

This happened through the presentation of financial information in aggregated form. For more detailed information on financial indicators, stakeholders turn to the annual financial reports, and for non-financial indicators - to corporate social reporting. Many companies are already able to tell their unique story of creating value by less than 100 pages.

Many South African companies recognized that reports were drawn up in accordance with the International Integrated Reporting <IR> Framework. However, some companies continue to refer to their reports as "annual", despite the fact that they have implemented most of the principles of integrated reporting.

Companies are trying to improve their integrated reports, seeking for ways of reflecting individuality in them. Some companies began to present a number of indicators in the form of a "performance panel". For example, Gold Fields (Gold Fields, 2012), the global leader in the gold mining industry, presented a "strategic performance panel". This instrument combines strategic objectives, risks and opportunities for key stakeholders, key performance indicators, outlook and their interconnections with remuneration of top-management.

Liberty Holdings "performance panel" (Liberty Holdings, 2013) is reflected actual and target levels during the reporting year. It in a form of traffic light signal is noted whether the target values are achieved or not and also specified target values of indicators for the next year. The company's report is presented outputs of self-assessment the extent its strategic goals were over the past year. Liberty Holdings' integrated report is built around its key stakeholders, which are investors, customers, staff, regulators and the community, their legitimate needs and interests. Company is noted that partnerships with stakeholders allow sustainably generate value for both stakeholders and

company. The approach of Liberty Holdings in the description of the concept of value creation is also could be taken up.

In the integrated report of Truworths International Ltd (Truworths International, 2014) a special attention is focused on information disclosure in the context of the company's strategic objectives, most important ones of which are fashion risk management, maximizing the efficiency of supply chain, crediting risk management, positioning as the best employer. But in so doing, for each strategic objective the information is disclosed on the goals and plans for the reporting year, their execution, targets and their actual values, as well as the main risks and strategies for their reduction for the coming year.

Sasol (Sasol, 2014) proposed a fresh approach to information disclosure about the business model in its integrated report. There is a disclosure of information on six types of capital in the section "Our system of indicators of value creation". Meanwhile, for each type of capital, the following information is presented: the significance and content of a certain type of capital; key indicators to describe it as an input resource which is necessary for the implementation of the value creation process; indicators that characterize the impact on a particular type of capital; types of activities carried out to affect a particular type of capital. A value chain links the exploration and production of natural gas and coal to the processing processes and products produced by the company, including waste. It is interlinked with the factors underlying its sustainability, such as management of the environmental impact of the company's activities, health management, safety and versatility of personnel, preservation of technological advantages.

Royal Bafokeng Platinum Company (Royal Bafokeng Platinum, 2014) disclosing information about the business model the company applied the approach proposed by the International Integrated Reporting Framework. The results of the company's activities are presented over a five-year period. The information on the existing risk management system of the company, which includes three lines of defense, and its interrelations with the corporate culture and the development strategy of the company, is well presented and very detailed. Special attention is paid to determining the risk appetite of the company and measures of its containment. The report is well balanced; attention is paid aside successes and failures equally.

Conclusion

Integrated reports are constantly being improved. Coherence of the presentation of information is increased through the use of cross-references, eliminating duplication of information. The description of business models is improving. In many reports there is a clear link between the strategy, substantive issues, key performance indicators and risks. Investors get a more holistic view

of the company's ability to create value over time. Integrated reports move companies to a much higher level of information transparency and accountability.

The best practices of disclosure on individual structural elements of integrated reporting presented in the article can be used by companies of Eastern Europe and Russia when compiling their own integrated reports. This will help to accelerate the process of drawing high-class integrated reports. It will contribute to financial stability and sustainable development of organizations and the global economy generally.

References

- Adams, C. A. (2017). *The Sustainable Development Goals, integrated thinking and the integrated report*. http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2017/09/SDGs-and-the-integrated-report_full17.pdf.
- Bezverhyj, K. V. (2014). Methodological Bases of Creating the Enterprise's Integrated Reporting. *Accounting and Finance*. 3, 8-14.
- Dmitrieva, S.A. (2014). Uniformity and interconnection between financial and non-financial accountability of corporations. *Economics*. 2, 22 – 27.
- Drager, Kh. (2017). Henning Drager: Integrated reporting should work for everyone. *Economic Strategies*. 19 (3), 176-185.
- Eccles, R.G., Cheng, B., Saltzman, D., et al. (2010). *The Landscape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps*. E-book. Harvard Business School. <http://www.people.hbs.edu/reccles/The%20Landscape%20of%20Integrated%20Reporting.pdf>
- EY (2014). EY's Excellence in Integrated Reporting Awards 2014. A survey of integrated reports from South Africa's top 100 JSE listed companies and top ten state-owned companies. <https://integratedreporting.org/resource/eys-excellence-in-integrated-reporting-awards-2014/>
- EY (2016). EY's Excellence in Integrated Reporting Awards 2016. A survey of integrated reports from South Africa's top 100 JSE listed companies and top ten state-owned companies. https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2016/08/EYs-Excellence-in-Integrated-Reporting-2016_final_Web.pdf
- EY (2017). EY's Excellence in Integrated Reporting Awards 2017. A survey of integrated reports from South Africa's top 100 JSE listed companies. http://integratedreportingsa.org/ircsa/wp-content/uploads/2017/08/EY-EIR-2017_Final.pdf
- Haskel, J. & Westlake, S. (2017). *Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy*. Princeton University Press.
- Gold Fields (2012). Integrated Annual Review 2012 Gold Fields. https://www.goldfields.co.za/reports/annual_report_2012/pdf/integrate.pdf

- King, M. (2014). We have to turn the corner and go to the prospect of stable capitalism. *Economic Strategies*.16 (2), 6-13.
- Liberty Holdings (2013). Liberty Holdings Limited Integrated report 2013. <http://apps.liberty.co.za/AnnualResults2013/Default.aspx>
- Lokhanova, N. A. (2012). Indicators of integrated corporate reporting – approach to structuring. *Modern problems of science and education*. 6, 456.
- Maksimova, V. F., & Kuzina R. V. (2015). Certain issues concerning formation of financial and non-financial indicators in integrated reporting. *Scientific Bulletin of Mukachevo state University*. The Economic Series. 2, (1), 243-249.
- Malinovskaya N.V. (2018). Foreign experience in the preparation of integrated reporting. *Accounting. Analysis. Auditing*. 5(3), 54-61. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-3-54-61>
- Malinovskaya N.V., & Malinovskii M.D. (2020). Improving the Integrated Reporting of Electric-Power Industry Companies. *International Accounting*. 23(8), 922–939. <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.922>
- Patterson, G., & Labrey, J. (2015). *Restacking the deck: Integrated Reporting and the fight against global poverty*. <http://integratedreporting.org/news/restacking-the-deck-integrated-reporting-and-the-fight-against-global-poverty/>
- Roberts, L. (2015). *Need to get up to speed on integrated reporting?* http://integratedreportingsa.org/ircsa/wp-content/uploads/2017/05/IR_LR-101.pdf
- Royal Bafokeng Platinum (2014). Royal Bafokeng Platinum Integrated report 2014. <https://www.bafekogengplatinum.co.za/pdf/annual-reports/ar-2014-new.pdf>
- Sasol (2014). Sasol. Annual integrated report 30 June 2014. http://www.sasol.com/extras/annual-integrated-report/docs/3d/Sasol_IAR2014/sasol-iar-2014/ [Accessed: 2019-02-17].
- Truworths International (2014). Integrated report 2014 Truworths International. <https://www.truworths.co.za/assets/investor/2014/>

THE ROLE OF THE EVALUATOR IN ESTIMATING THE VALUE OF THE ENTITY IN THE CONDITIONS OF THE CIRCULAR ECONOMY IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA AND ROMANIA

**Alexandru Gribincea, Habilitation in Economics, Associate Professor,
ULIM
E-mail: alexandru.gribincea@gmail.com**

**Iulita Birca, PhD Student, Scientific Researcher,
National Institute for Economic Research, Republic of Moldova
E-mail: bircaiulita@mail.ru**

***Abstract.** The evaluation of the enterprise is an important professional service for estimating the value of the economic entity (VEE), and the knowledge of the evaluator in several fields is one of the main aspects of research in this field. The purpose of this study is to investigate the role of the real estate evaluator (appraiser) and to study and highlight the normative acts in force based on which the appraiser operates in the Republic of Moldova and Romania. The study is based on the research data of the Legislation and Decisions in force that include the normative acts regulating the evaluator's activity in the VEE estimation process. In particular, the method of rational selection, comparative analysis, research of evaluation undertakings, departments on the rights and obligations of the evaluator was applied. The study reveals that the evaluator's extensive professional knowledge and the application of the best valuation methods contribute substantially to the effective estimation of the value of the entity at a set date with beneficial consequences on the performance and sustainable development of both the entity and the country. At the same time, we consider that one of the stringent measures to rectify the current economic situation is to establish the value of the entity with the help of reputable appraisers and to take remedial action based on the appraisal report.*

***Key words:** entity, evaluator, value, estimation, development, law, methods, code of ethics.*

***JEL:** G32, F19, F60, F63, F65, F69, P49.*

***CZU:** 657.922*

Introduction

Currently, the circular economy offers a multitude of possibilities to the business sphere from an economic point of view, and knowing the value of an entity allows the application of these opportunities in practice and the creation of new ways of development and improvement, resulting in high performance.

It should be noted that more and more importance is currently being given to the entity's value assessment (EV) activity, because in the situations created, including due to the Covid-19 Pandemic (2020), managers want to know what the real situation is and, respectively, to identify the stringent measures to rectify

the situation based on the evaluation report, using the services of professional evaluators. By the way, in the Republic of Moldova, the evaluation activity has been practiced for 18 years, during which time it managed to demonstrate performance in this field.

Literature review, the results of own research and discussions

The evaluation of the enterprise is a professional service for estimating the value of the enterprise, based on the knowledge of the appraiser in several fields, based on relevant legal, technical, economic and financial-accounting information provided by the appraised enterprise and the market, respecting the valuation principles, Evaluation Standards, evaluation methods and techniques, as well as the professional code of ethics [Tirlea 2012:11].

From a historical point of view, for the first time, the activity of appraiser was practiced in England, starting with June 15, 1868, with the creation of the Organization of Real Estate Appraisers, which is now called the Royal Institution of Chartered. The main objective of which is to remedy the evaluation process, but also to promote the profession of evaluator. As an object, the valuation is taught since 1932, in the Valuation Institute, the former American Institute of Real Estate Appraisers in North America. The concept of value and the practice of valuation was completed by A. Marshall, by creating the profession of appraiser, and later by Irving Fisher (1867-1947), American economist, with reference to the theory of income-based value approach. Currently, this theory is frequently applied by evaluators because it is the basis of valuation methods that take into account the profit [Birca 2020:129].

In the Republic of Moldova, the evaluation body is the State Agency for Land Relations and Cadastre (ARFC), which operates based on art. 16 of the Law on evaluation activity, no. 989-XV of 18.04.2002, recently amended LP154 of 20.07.20, MO205-211/14.08.20 art.462; in force on 14.08.20 and the Government Decision of the Republic of Moldova no. 345 of 10-06-2020. According to Law no. 989/2002, the evaluation activity is that activity carried out by the evaluation enterprises, which consists in estimating the market value or another value of the evaluation object, and the evaluator is a natural person with a good reputation, with corresponding higher education, holder of the evaluator's certificate, who has sufficient work experience in the field of evaluation, a high professional level and the necessary competence to carry out the evaluation activity [Law no. 989/2002, art. 1].

The certification of real estate appraisers is performed by ARFC. The manner of setting up the commission for the attestation of real estate appraisers is established by a regulation approved by the Agency [GD 900/2003].

Certification of real estate appraisers is a mandatory condition that allows the provision of the market of appraisal services with certified specialists; is

performed by the Certification Commission, established by ARFC; which, based on the decision of the Certification Commission, issues the appraiser's certificate for real estate appraisers (chap. III, art. 15), which confirms that its holder possesses the knowledge and skills necessary to carry out the appraisal activity (chap. 1, art. 1).

The Ministry of Finance is responsible for elaborating the state policy in the field of evaluation activity (chap. 1, art. 2). Disputes regarding the veracity of the estimated value indicated in the evaluation report are resolved by the court (chap. II, art. 13). The control over the evaluation activity is performed by the competent authorities in accordance with the present law (art. 20).

The evaluator applies the National Evaluation Standards, elaborated by the central specialized authorities jointly with the Public Associations of the evaluators, approved in accordance with the legislation, obligatorily, regardless of the purpose and object of the evaluation based on art. 18, chapter III.

The public associations of the evaluators are legal entities, which: create conditions for the professional activity of the members of the association participating in the elaboration of the normative acts regarding the evaluation activity; ensures the professional training of the members of the association; elaborates the *Deontological Code* of the members of the association and supervises its observance, optimizes the evaluation methodology, etc. (art. 19).

The rights and obligations of the evaluator are described in Chapter IV, art. 21 and 22, of the respective law. *The evaluator has the right:* a) to independently plan the performance of the evaluation works according to the legislation and the contract for the provision of evaluation services; b) to determine the evaluation methods according to the national evaluation standards; c) to have access to the beneficiary's documentation, necessary for carrying out the evaluation, except for the data that constitute a trade secret; d) to receive from the beneficiary, from other sources of information, in writing, the necessary explanations for carrying out the evaluation; e) to inspect the object of the evaluation; f) to request, as the case may be, the administration of the evaluation enterprise the training in evaluation of other evaluators and specialists; g) to be a member of the public associations of evaluators and to participate in their activity; i) to contest the actions of the central and local public administration authorities regarding the evaluation of the objects, the decisions of the evaluator of the body that issued the qualification certificate in the court of administrative contentious.

At the same time, the evaluator is entitled to refuse, under the conditions provided by law, to perform the evaluation if the beneficiary: has violated the terms of the contract; did not submit the documents required for the evaluation or submitted documents containing incomplete or erroneous data; c) did not ensure the possibility of inspecting the object of the evaluation; d) intervened in the evaluator's actions in order to influence the evaluation results.

The evaluator is obliged: a) to carry out the evaluation in accordance with

the provisions of the legislation, with the national evaluation standards and with the contract for the provision of evaluation services; b) to inform the beneficiary about the impossibility to carry out the evaluation due to the occurrence and / or non-removal of the circumstances mentioned in art. 21 paragraph (2) and in art. 23 paragraph (1) within 3 days from the date of occurrence of these circumstances; c) to carry out the evaluation conscientiously: to identify and determine correctly the object of the evaluation, to establish the purpose of the evaluation and the presumed application of the evaluation results, to consider all essential factors influencing the estimated value, to draw up an objective evaluation report; argued; d) to ensure the confidentiality of the information provided by the beneficiary, according to the legislation.

In the opinion of the authors, the evaluator has a moral obligation to know the correct application of appraisal methods, to ensure access to information on the situation on the real estate market. Also, in the evaluation process, the evaluator *must show objectivity* – which, in our view, is the key to the correctness of evaluating the value of an entity, to work willingly with the beneficiary and other people involved, to respect the code of ethics, which provides a result effectively in order to ensure the obtaining of a more real value of the valued good. In figure 1 we will highlight the most necessary qualities of a professional evaluator.



Fig. 1. Qualities of the professional evaluator. [Elaborated by authors]

If we review the specialized local legislative acts, we find mentioned that: the profession of evaluator appears after the dissolution of the USSR; in 2000, the Association of Appraisers was created – the National Real Estate Chamber of the Republic of Moldova, based on the merger of the Republican Association of Appraisers (AREPE) and the Association of Professional Participants on the Real Estate Market (AEPI); in 2000 – the National Real Estate Chamber joined the European Group of Appraisers (TEGOVO); 2001 – The National Real Estate Chamber becomes a member of the Council of Associations of Appraisers of

CIS countries [Visnevsciaia, Buzu 2013]; in 2001 – Law no. 451-XV of July 30, 2001 on the licensing of certain types of activity; 2002 – Law no. 989-XV of 18.04.2002 regarding the evaluation activity.

It should be noted that in 2006 there was still "no normative act regulating the licensing / certification of business appraisers or appraisers of other types of activities separately", therefore the certified appraisers in the field of real estate also dealt with valuation of other assets. In the Republic of Moldova, the law provided only the rights and obligations of the evaluator, without the requirements of conduct [Bancila 2006:18-21].

As a result of researching the proposed aspect regarding the activity of the appraiser, we find that the situation in the field has improved considerably over time, being developed and created: independent property appraisal institutions; public associations of evaluators; the deontological code of the members of the association; private property; real estate market; the profession of evaluator; national evaluation standards, etc.

We also want to highlight the significant role of the state in this process, because it is responsible for developing the legal, normative and methodological basis of property valuation, organizing the certification procedure of real estate appraisers, developing national valuation standards, etc.

In Romania, *the National Association of Authorized Assessors* (ANEVAR) is active, which was created in 1992, as an independent non-governmental professional association, according to the legal provisions in force at that time, and in 2011 the profession of Authorized Assessor was regulated by Government Ordinance. Romania no. 24/2011 on some measures in the field of property valuation, approved with amendments by Law no. 99/2013, ANEVAR being constituted as a professional organization of public utility, without patrimonial purpose, which includes the authorized evaluators who acquire this quality, under the conditions provided by the normative act mentioned above [ANEVAR 2020]. For the evaluation activity are mandatory the *Valuation Standards of the goods*, formed by the EVS Evaluation Standards and the GEV Evaluation Guides, adopted by the National Conference of ANEVAR by Decision no. 3/2020, in force on September 1, 2020, replacing Decision no. 3/2017.

The evaluator is *obliged* to comply with the GEV 500 Valuation Guide *Determining the taxable value of buildings*, and the GEV 600 *Valuation of the enterprise* is a support for the real estate appraiser for the implementation of EVS 230 Real estate rights, EVS 233 *Property under construction*, EVS 310 *Valuations of rights on real estate to secure the loan*. The evaluation report must be prepared in accordance with the provisions of EVS 103 Reporting [ANEVAR 2020].

In the *Goods Valuation Standards* we find mentioned that the appraiser must identify the information necessary to perform the appraisal, as well as the ways to obtain them; it must present premises on which the value is based; it must give importance to the analysis of the financial statements of the undertaking subject to the assessment [GEV 600 *Valuation of the enterprise*].

The Goods Valuation Standards, 2020 edition, describes the requirements

for the appraiser in the *Code of Ethics* section of the licensed appraiser profession approved by NCD no. 1/2012, which is unanimously accepted by international practice [ANEVAR Code of Ethics 2020]. Thus, an appraiser must possess professional knowledge and skills, to carry out his activity seriously and according to the mandatory professional appraisal standards for the members of the Association, to respect the laws and regulations in the field of appraisal of assets. The evaluator must be honest, direct and honest, avoid conflicts of interest, with competence and professional behavior, independent, respect the confidentiality of information – this obligation continues even after the conclusion of the relationship of the authorized evaluator, client or employee.

An important moment to mention is that the authorized evaluator must refuse the evaluation work for which there are clear threats to its objectivity, impartiality or independence.

ANEVAR, in the EVS Evaluation Standard 3.02, presents the definition of *evaluator* (3.1): natural person, with a good professional reputation, responsible for the elaboration and / or supervision of evaluation reports, for which he bears direct responsibility and who meets the requirements of point 3.2. Thus, the Evaluator must be able to demonstrate that: a) he is a graduate with complete studies (4 or 5 years) of a recognized higher education institution and / or has graduated postgraduate studies in the field of evaluation and has at least two years of professional experience with the field of evaluation; b) has deepened his professional knowledge through a relevant program of continuous training; c) has sufficient local knowledge and experience in the evaluation of tangible assets, located in the respective area and category. In certain situations, before accepting the evaluation work, he has the obligation to inform the client of his insufficient training, or that he will request assistance from competent persons; d) meets all legal, ethical and contractual requirements related to the evaluation work; e) has an adequate professional insurance, which corresponds to the responsibilities assumed for each evaluation work.

In certain situations, the evaluator requests experts from other fields, but has the obligation: a) to inform the client of this aspect; b) with the client's consent, to request specialized professional assistance (geologists, specialists in environmental issues, mining engineers, accounting experts, lawyers, etc.).

According to the analysis of the local and Romanian legislative acts, in our opinion, the *definition of evaluator* from the Law of the Republic of Moldova regarding the evaluation activity, no. 989-XV of 18.04.2002 would be more complete by adding the phrase – natural person with a good reputation "**professional, with objective intentions**", with appropriate higher education, holder of the evaluator's certificate, who has sufficient work experience in the field of evaluation, a high professional level and the necessary competence to carry out the evaluation activity.

At the same time, we appreciate that in both legislative acts we find that the evaluator can call and request the assistance of specialized persons competent in other fields, an appreciated fact that ensures a complete and

reasoned evaluation report.

Therefore, we consider that in the process of evaluating the value of the entity, a *decision-making* function belongs to the evaluator, because the methods selected and applied professionally by him, by respecting professional valuation standards and current regulations, by requesting the opinions and skills of other specialists. will reflect its objectivity and prospect of success.

In this context, it is logical to have a brief presentation of the evaluation process, followed by the evaluator, which takes place after certain stages, presented in Table 1.

Table 1

Stages of the evaluation process [Bancila, Ganea et al. 2014:182]

| Stage | Activities |
|---|--|
| I. Defining the evaluation mission | identification of the object and the client / user of the evaluation results; formulating the purpose of the evaluation (including the definition of <i>motivation</i> , value); determining the purpose of using the evaluation results, <i>the expected results</i> ; the date on which the value will be determined; <i>the time required for evaluation</i> ; identification of the characteristics of the enterprise (<i>legal status</i> , location and property rights, <i>mission, viability</i>); other conditions. |
| II. Collection and analysis of data required for evaluation | collection of general data on geographical location; data on the object of evaluation (specific characteristics of the evaluated object and its improvements); data on comparable items (sales, annuity level, offers, costs, income and expenses, capitalization rate, etc.); determining the optimal variant of uses (the land is vacant, <i>the topography of the location, the infrastructure, the technical condition</i> , the improvements are in an ideal state, the enterprise is developed). |
| III. Application of evaluation methods | cost-based approach; approach based on comparable sales; the revenue-based approach. |
| IV. Reconciling values and opinion on the final value | verification of initial data; verification of calculations, hypotheses and conclusions; creating the final opinion on the value. |
| V. Elaboration of the evaluation report | justification for estimating the value of the object of evaluation. <i>Preparation of the final text of the report. Transferring the report to the client.</i> |
| VI. Completion of the evaluation report | checks on the estimated values, signing the deed, <i>acceptance and transfer and return of documents to the client.</i> |

Note: Table content was developed by the author.

The evaluation process includes two basic components – analytical and

calculated (estimated) – a competent combination that allows to form a scientific opinion on the problem. The analytical component is an analysis of the past, present and forecasting the future market situation, the study of documents provided by the client, motivating the importance of certain factors, affecting the value of the object of evaluation, independent choice by the evaluator of information sources, possible approaches and evaluation methods. The analytical component explains the possibility to obtain different data about the value of the same object in the reports made by different evaluators. The calculated component consists in entering the data obtained in different ways in mathematical formulas and obtaining the results, which will be processed again, etc., until the evaluator reaches the desired final figure. After calculating the cost of the item, we will certainly specify that the cost was determined exactly on a specified calendar date called the valuation date. Naturally, over time, the cost of an object can change significantly due to changes in characteristics, such as the object itself and the environment.

Therefore, the evaluator's activity on the EEV assessment starts by establishing the entity to be evaluated and ends with the evaluation report, presented to the beneficiary who requested the EV evaluation. The evaluation activity is performed on the basis of the *contract for the provision of evaluation services*, concluded between the evaluation company and the beneficiary (Chap. II, art. 9, Law No. 989/2002). Beneficiaries of the evaluation activity can be (figure 2):

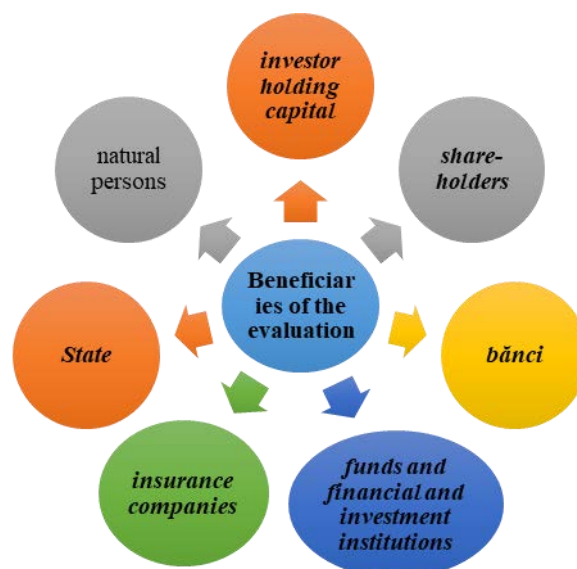


Fig. 2. Potential beneficiaries of evaluations. [Elaborated by authors]

Sustainable development and environmental protection require the establishment of an adequate basis for decision-making on alternative sources, including by aligning with the legislation of the European and national communities and implementing a strategy for the development of potential. Each program requires funding with a dashboard that generally contains criteria

accepted by all (Fig. 2). In this sense, the most common are:

1) *the relevance*, which determines the relationship between the project offer and the financing object;

2) *the technical and financial potential*, which includes the assessment of the technical capacity to carry out the operations mentioned in the application;

3) *the methodology clarifies* how the project will be implemented and how realistic the intended actions are;

4) *the vitality* shows what will change as a result of the impact of the project and what happens after the completion of the project;

5) *the budget*, determines the validity of the actions proposed for financing.

In our opinion, the valuation period, the relevant information available and *the date of presentation of the valuation report are also of particular importance for determining the value of the entity*, because the valuation process is necessary for the real estimation of the defined value, based on the analysis of all available information. Equally essential is the observance of the ethical and professional requirements contained in the Code of Ethics of the profession of evaluator [10].

Conclusions

Currently, the market economy creates both conditions and impediments due to the pandemic, because it has slowed down or even stopped the activity of many entities. Generalizing the results of the study, we highlight the proposal to complete / develop the *definition of evaluator* (Law 989/2002): natural person with a good reputation "*professional, with objective intentions*", with appropriate higher education, holder of the evaluator's certificate, who possesses sufficient work experience in the field of evaluation, a high professional level and the necessary competence to carry out the evaluation activity. Otherwise, his activity presents a scenario carried out in favor of someone, but it does not present the truth and is not useful to either the entity or the state.

At the same time, we consider it opportune to make efforts to develop the market of evaluation services in the Republic of Moldova, through which the situation created will be remedied for several reasons, especially due to the drought and the Covid-19 pandemic of 2020. We propose some stringent measures to improve the economic situation of the country and, in particular, of the entities:

- improving the quality of valuation services through continuous training of real estate appraisers;
- financial support from the state of the business field;
- using the services of professional evaluators;
- creating the conditions for obtaining the effective valuation report on the

value of the entity;

- the multilateral collaboration of the authorities with the Public Associations of the evaluators and the economic entities.

However, the objective results included in the evaluation report of the value of the economic entity will contribute to the development of the real estate market, which will improve both the economic conditions of the beneficiaries, at regional, national level, but also the international collaborations.

References

- Țirlea, M.R. *Evaluarea întreprinderii*. Cluj-Napoca: Ed. Risoprint, 2012. 281 p. ISBN 978-973-53-0802-5.
- Bîrcă, I. *Evoluția conceptelor teoretice privind entitatea economică și estimarea valorii globale a ei prin prisma dezvoltării durabile = The evolution of theoretical concepts regarding the economic entity and the estimation of its global value through the prism of sustainable development*. In: *Univers Strategic*. 2020, anul XI, nr. 2 (42), aprilie-iunie, pp. 128-145. ISSN 2068-1682, online ISSN 2067-7464 [citat 10 iunie 2020]. Disponibil: <https://iss.ucdc.ro/revista-pdf/us42.pdf>
- Băncilă, N., Ganea, V., Mărgineanu, A. *Reglementarea activității de evaluare în băncile comerciale*. In: *Analele Științifice ale Academiei de Studii Economice din Moldova*. Chișinău, 2014, nr. 1, pp. 180-185. ISSN 1857-1433.
- Băncilă, N. *Perfecționarea procesului de evaluare a unităților economice în Republica Moldova*. In: *Revista Economică*. 2006, nr. 6 (31), pp. 17-21. ISSN 1582-6260.
- Visnevscăia, L., Buzu, O., (2013). *Reglementarea activității de evaluare: tendințe de dezvoltare în Republica Moldova*
http://repository.utm.md/bitstream/handle/5014/1661/Conf_UTM_2012_II_pg246-249.pdf?sequence=1&isAllowed=y citat 26 09 2020.
- Hotărârea Guvernului RM nr. 345 din 10-06-2020 pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr. 1030/1998 despre unele măsuri privind crearea cadastrului bunurilor imobile*
- Hotărârea Guvernului RM nr.900 din 24.07.2003 cu privire la aprobarea Regulamentului despre atestarea evaluatorilor bunurilor imobile // Monitorul oficial al Republicii Moldova, 2003, nr.163, art.941*
- Hotărârea Guvernului RM nr.783 din 30.06.2003 despre aprobarea Regulamentului cu privire la atestarea evaluatorilor proprietății intelectuale*
- Legea Republicii Moldova nr 989 din 18.04.2002 cu privire la activitatea de evaluare // Monitorul oficial al Republicii Moldova, 2002, nr. 102, art. 773 modificată LP154 din 20.07.20, MO205-211/14.08.20 art.462; în vigoare*

14.08.20 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=122269&lang=ro
citat 25 09 2020.

Codul deontologic a experților și evaluatorilor membri ai AEERM

<http://www.aeerm.org/>

Activitatea Asociația Națională a evaluatorilor autorizați din România

[ANEVAR 2020]. <http://site2.anevar.ro/>. citat 15 09 2020.

Ghid de evaluare GEV 600 Evaluarea întreprinderii.

[http://site2.anevar.ro/sites/default/files/page-](http://site2.anevar.ro/sites/default/files/page-files/standarde_2018.compressed.pdf)

[files/standarde_2018.compressed.pdf](http://site2.anevar.ro/sites/default/files/page-files/standarde_2018.compressed.pdf) citat 26 09 2020.

СПЕЦИФИЧНИ ОСОБЕНОСТИ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В БАНКИТЕ

Венцислав Вечев, доц. д-р,
Катедра „Счетоводна отчетност“,
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов,
E-mail: v.vechev@uni-svishtov.bg

***Резюме:** Обект на изследване в настоящия доклад е същностната характеристика на интегрираното отчитане, в съответствие със спецификите на банковата дейност. Извършен е сравнителен анализ със системата на счетоводството, като се изразява становището, че двете системи (на счетоводната и интегрираната отчетност) са взаимно допълващи се.*

***Ключови думи:** интегрирано отчитане, счетоводно отчитане, нефинансова декларация.*

***JEL:** M41.*

SPECIFIC CHARACTERISTICS OF INTEGRATED REPORTING IN BANKS

Ventsislav Vechev, Assoc. Prof., PhD,
Department of Accounting
Dimitar A. Tsenov Academy of economics,
E-mail: v.vechev@uni-svishtov.bg

***Abstract:** The object of study in this report is the essential characteristics of integrated reporting, in accordance with the specifics of banking. A comparative analysis with the accounting system was performed, expressing the opinion that the two systems (accounting and integrated reporting) are complementary.*

***Key words:** integrated reporting, accounting, non-financial declaration*

***JEL:** M41*

Банковата система както във всяка страна, така и в Р България има определящо значение върху развитието на останалите сектори от икономиката. Предвид на ключовото място, които заемат банките в общественото и икономическото развитие в национален и международен мащаб е обяснима заинтересоваността на широк кръг лица от информацията относно настоящата и бъдещата дейност на тези институции. Основен източник на информацията относно състоянието на предприятията са публикуваните от тях годишни отчети, като в тях е преобладаващ дела на финансовата информация (от консолидираните и индивидуални отчети).

Съгласно **МСС 1 Представяне на финансови отчети**, „целта на финансовите отчети е да предоставят информация за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на дадено предприятие, която е необходима за широк кръг от ползватели при вземането на икономически решения. Финансовите отчети показват също така и резултатите от стопанисването на ресурсите, които са поверени на ръководството на предприятието. За да се постигне тази цел, във финансовите отчети се предоставя информация за предприятието относно: активите; пасивите; собствения капитал; приходите и разходите, включително печалби и загуби; вноските от и разпределенията към собствениците в качеството им на такива; и паричните потоци.“ (РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2019/2104 на Комисията от 29 ноември 2019 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 , 2019)

От представеното определение се вижда, че тази информация засяга резултатите от случили се вече сделки и събития.

В специализираната литература се изрази мнение, че във финансовите отчети се представя информация, която не може да обезпечи в пълна степен потребностите на инвеститорите и кредиторите на съответната компания. (Филипова, и др., 2017)

В резултат на това, с цел по-пълното обезпечаване на тези информационни потребности в цялостната информационна система на банките през последните години все повече намира място практиката по оповестяването на нефинансова информация, която е свързана основно с дейностите, насочени към решаване проблеми, свързани с околната среда, правата на човека, борбата с корупцията и др. Тази информация е присъща на системата на интегрираното отчитане. По своята същност е съвкупност от финансова и нефинансова информация (последната е свързана с показатели относно клиентите и тяхната удовлетвореност; персонала; околната среда; сигурността на продуктите и услугите). (Филипова, и др., 2017)

В Международната рамката за интегрирана отчетност е посочено, че основната цел на интегрирания отчет е „обясни на доставчиците на финансов капитал как една организация създава стойност във времето“ (The International Integrated Reporting Council, 2013) За банките, осъществяващи дейността си на територията на Р България това са основно вложителите на средства – физически или юридически лица, други кредитори-банки, други финансови институции и лица.

В съдържателно отношение интегрираният отчет включва освен финансова, също и нефинансова информация, в резултат от ефекти, които не се отчитат по счетоводен път (Вейсел, 2018, стр. 3).

Оповестяването на нефинансовата информация е от съществено значение в условията на глобална икономика, чрез съчетаване на дългосрочната рентабилност със социалната справедливост и опазването на околната среда (ДИРЕКТИВА 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на

Съвета от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС, 2014). Това налага в интегрирания отчет да се съдържа, освен нефинансова, също и финансова информация, с цел отразяване на въздействието на различни групи фактори, както от финансов, така и от нефинансов характер.

Банките, като представител на предприятията от обществен интерес, съгласно Закона за счетоводството са задължени да включват в доклада за дейността си и нефинансова информация.

В изследваните банкови институции практиката по оповестяване на информация от интегрираното отчитане стартира през 2017 г. Тази практика намери нормативна регламентация в Закона за счетоводството. Посочената промяна беше продиктувана от разпоредбите на европейското законодателство (ДИРЕКТИВА 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи).

В българската нормативна уредба в областта на счетоводството, се наблюдава модифицирана регламентация по отношение на оповестяването на нефинансова информация, спрямо разписаните правила и постановки в Международната рамка за интегрирана отчетност. Като стъпка в тази посока може да се посочат разпоредбите от Закона за счетоводството, свързани с оповестяването на нефинансова информация от предприятията от обществен интерес (в т. ч. банките).

В чл. 41 от Закона за счетоводството е записано, че: „големите предприятия (каквито са и банките – доп. мое.: В. В.), които са предприятия от обществен интерес и които към 31 декември на отчетния период надвишават критерия за среден брой служители през финансовата година от 500 души, включват в доклада за дейността си нефинансова декларация“ (Закон за счетоводството, 2015).

Съгласно чл. 48 от същия закон е посочено, че: „нефинансовата декларация съдържа описание на политиките на предприятията по отношение на дейностите им, осъществявани в областта на екологията, социалните въпроси и тези, свързани със служителите, правата на човека, борбата против корупцията“. (Закон за счетоводството, 2015)

Нещо повече в чл. 49, ал.1 от Закона за счетоводството се допуска алтернативност по отношение на практиките, свързани с оповестяването на нефинансова информация. Посочената постановка определя, че предприятията са изпълнили ангажиментите си за изготвяне на нефинансова декларация, когато:

- в доклада за дейността са включени информация и анализ;
- е изготвен отделен доклад за информацията, изисквана за нефинансовата декларация, при условие че този доклад:
 - ✓ се публикува заедно с доклада за дейността;

✓ е общественодостъпен в срок до 30 юни на следващата година на интернет страницата на предприятието, като това обстоятелство се посочва в доклада за дейността. (Закон за счетоводството, 2015)

Практиката на търговските банки показва, че са налице двете възможности, дефинирани в Закона за счетоводството по отношение на изготвянето и оповестяването на нефинансовата декларация, а именно: като отделен документ към доклада за дейността и в случаите, когато към доклада за дейността е включена нефинансова информация и анализ, които не са обособени в самостоятелен документ „Нефинансова декларация“.

В този ред на мисли възниква логическият въпрос: До каква степен нефинансовата декларация, изготвяна от предприятията от обществен интерес отговаря на изискванията и постановките на Международната рамка за интегрирано отчитане относно оповестяване на информация от интегрираното отчитане?

На база на извършен сравнителен анализ по отношение съдържанието на нефинансовата декларация от една страна и интегрираните отчети, регламентирани от Международната рамка за интегрирано отчитане ще се представят основните прилики и разлики между тях.

Съгласно Закона за счетоводството, нефинансовата декларация включва:

- кратко описание на бизнес модела на предприятието - цел, стратегия, организационна структура;
- описание на политиките, които предприятието е приело и следва по отношение на екологичните и социалните въпроси, включително дейностите, които е извършило през отчетния период и резултатите от тях;
- целите, рисковете и задачите, които предстоят по отношение на екологичните и социалните политики, включително описание на такива дейности, които биха довели до неблагоприятно въздействие върху екологията, служителите или други социални въпроси;
- описание на основните показатели за резултатите от дейностите, свързани с екологичните и социалните въпроси. (Закон за счетоводството, 2015)

В Международната рамка за интегрирано отчитане са посочени следните основни елементи на интегрираните отчети:

- организационен преглед и външна среда;
- информация относно това как управлението на компанията да създаде стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен аспект;
- бизнес модел на съответната организация;
- рискове и възможности пред организацията, които оказват влияние върху способността ѝ да създава стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен аспект;
- стратегия и разпределение на ресурсите;

- степен на изпълнение на предварително дефинираните цели от съответната организация;
- перспектива за развитие – какви предизвикателства и несигурности съществуват пред дейността на организацията и какво е тяхното влияние върху степента на изпълнение на стратегическите цели;
- основни правила и принципи за изготвяне и представяне на интегрирания отчет;
- общи указания за отчитане. (The International Integrated Reporting Council, 2013)

От представеното съдържание на нефинансовата декларация и интегрирания отчет, може да се направи извода, че в интегрираните отчети са представени по-подробни изисквания за оповестяване на информация, която е свързана основно със способността на управлението на компанията да създаде стойност в бъдеще. Това налага възлагането на конкретни отговорности на лица от ключовия управленски екип на съответните предприятия. Те се ангажират с конкретни стратегически въпроси, чието изпълнение ще рефлектира не само върху финансовото състояние на отделното предприятие, но и върху облика и ценностите на компанията сред останалите пазарни участници.

ЛИТЕРАТУРА

- Вейсел, А. (2018). Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети. *ИДЕС*(1), 1-14.
- Филипова, Ф., Атанасова, А., Филипов, В., Стефанов, С., Христов, И., Калев, К., & Тодорова, С. (2017). *Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност*. Варна: Издателство „Знание и бизнес“.
- The International Integrated Reporting Council. (декември 2013 г.). *The International Integrated Reporting Framework*. Изтеглено на 30 септември 2020 г. от <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
- ДИРЕКТИВА 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС , L 330/1 (22 октомври 2014 г.).
- Закон за счетоводството, ДВ, бр. 95 (8 декември 2015 г.).
- РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2019/2104 на Комисията от 29 ноември 2019 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 , Официален вестник на Европейския съюз, L318/74 (29 ноември 2019 г.).

ЧОВЕШКИТЕ РЕСУРСИ-ОСНОВЕН ЕЛЕМЕНТ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ НА ВЪОРЪЖЕНИТЕ СИЛИ В БЪЛГАРИЯ

Галина Тодорова, доц. д-р,
Департамент „Природни и хуманитарни науки”,
ВВВУ „Георги Бенковски” гр. Долна Митрополия, г
E-mail: alibs@abv.bg

Резюме: *Основната цел на доклада е да изтъкне, че при въоръжените сили на България, човешките ресурси се явяват основен елемент на интегрирания отчет. Инвестирането в хората е инвестиция в бъдещето с многократна възвръщаемост, а ползите за България са за мир и сигурност.*

Ключови думи: *интегриран отчет, човешки ресурс, въоръжени сили*
JEL: G38.

HUMAN RESOURCES - A MAIN ELEMENT OF THE INTEGRATED ACCOUNTING OF THE ARMED FORCES IN BULGARIA

Galina Todorova, Assoc. Prof. Ph. D,
Department of Natural Sciences and Humanities,
VVVU „Georgi Benkovski”, Dolna Mitropolia,
E-mail: galibs@abv.bg

Abstract: *The main purpose of the report is to point out that in the Bulgarian Armed Forces, human resources are a key element of the integrated report. Investing in people is an investment in the future with multiple returns, and the benefits for Bulgaria are for peace and security.*

Key words: *integrated report, human resources, armed forces*
JEL: G38.

Въведение

Когато се каже интегриран отчет, в съзнанието на човек се появяват различни видове асоциации, вариращи от и до възприятия свързани с парични суми и различни видове класификации на финансови отчети на организации. Затова не бива да забравяме, че интегрираният отчет се различава

от финансовия отчет. Според А.Вейсел „чрез съставяне на интегриран отчет (Integrated Report), който включва сбита комуникация (финансова и нефинансова информация) за това как стратегията на организацията, управлението, представянето и перспективите, в контекста на външната среда, водят до създаване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен период. Той се различава от финансовия отчет, който се основава предимно на финансова информация за миналото на предприятието и има краткосрочен фокус. Също така, за разлика от финансовия отчет, в интегрирания се включват и външните ефекти (Externalities), които не се отчитат счетоводно. Тази информация е необходима, защото е възможно външните ефекти да имат решаващо значение за увеличаване или намаляване на стойността на организацията.”[1] Ето защо основната цел на доклада е да изтъкне, че при въоръжените сили на България, човешките ресурси се явяват основен елемент на интегрирания отчет. Обект на изследването са хората в българската армия към настоящия момент, а от 2004 година нашата страна е член на НАТО. За целта си поставяме като задача да изследваме:

- Същността и функции на въоръжените сили.
- Човешкият ресурс, като командване и численост.
- Основните проблеми пред човешкия ресурс в армията.

Идеята, с изследването на тези въпроси е да защитим тезата, че качеството и мотивацията на хората са определящи за успеха на всяка организация в т.ч. и въоръжените сили на страната ни.

2. Същност и функции на въоръжените сили

Предназначението на „въоръжените сили на Република България е да гарантират суверенитета и независимостта на страната и защитават нейната териториална цялост.”[2] Тези въпроси детайлно се застъпват в основните нормативни документи: Конституция на Република България, Закон за отбраната и въоръжените сили на Република България, Доктрината на въоръжените сили, Националната отбранителна стратегия, Стратегията за национална сигурност на Република България, като основните функции на въоръжените сили са следните:[3]

- ✚ сдържане – поддържане на достатъчен военен потенциал за възпиране на евентуални агресивни намерения;
- ✚ отбрана – защита на суверенитета и териториалната цялост на страната;
- ✚ поддържане на мира – участие в усилията на международната общност за управление на кризи, предотвратяване или прекратяване на военни конфликти;

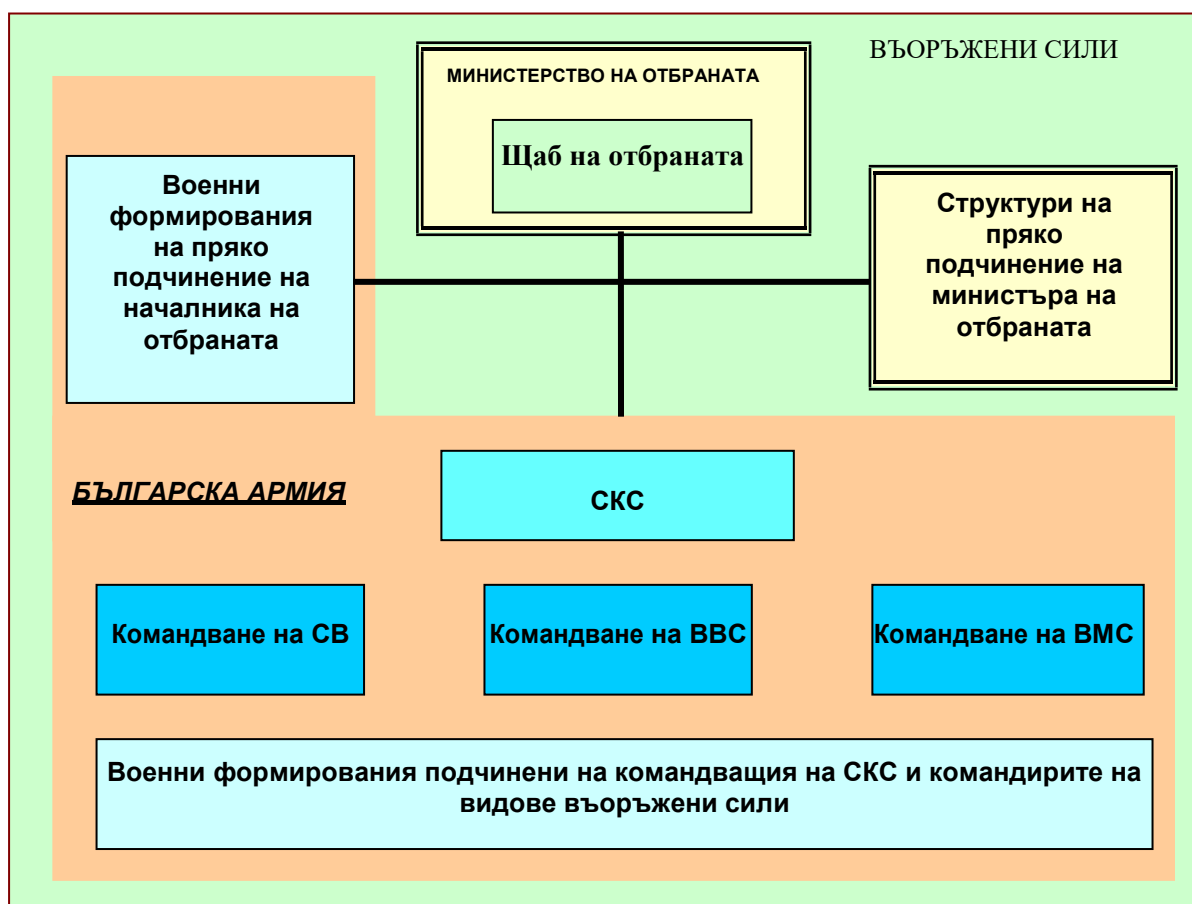
- ✚ хуманитарни и спасителни – участие в преодоляване последствията от хуманитарни кризи, природни бедствия и крупни промишлени аварии;
- ✚ интеграция - участие в двустранно и многостранно военно сътрудничество и интегриране в европейските и евроатлантическите структури за сигурност;
- ✚ социални – утвърждаване на ролята на въоръжените сили в обществото и възпитание в патриотизъм и защита на националните ценности и интереси.

А основните мисии на въоръжените сили са три - „Отбрана“, „Подкрепа на международния мир и сигурност“ и „Принос към националната сигурност в мирно време“. Така очертаните направления изцяло се ръководят и изпълняват от личния състав на въоръжените сили, които включват военни и цивилни лица.

3. Човешкият ресурс – управление, командване и численост

Има различни определения за човешки ресурси, според Уилям Трейси те са „хората, които персонализират и оперират в една организация”[5]. Те са личности и като вид ресурс се отличават с уникалност и неповторимост. Те имат различни качества, способности, интереси и ценности! За нас човешки ресурс в армията е обобщен термин, който описва дейността и управлението на хората там. За разлика от много други професии в армията хората са готови да жертват живота си и понятия като дълг, лидерство, отдаденост към родината и саможертва са ежедневие във войсковото ежедневие!

Управлението на човешките ресурси включва следните дейности: „анализиране, прогнозиране и планиране на необходимите потребности от човешки ресурси за нуждите на въоръжените сили; организационно-щатно изграждане на въоръжените сили, проектиране и планиране на длъжности; изграждане и оптимизиране на структурите на системата за управление на човешките ресурси; привличане, набиране и подбиране на личния състав; обучение и тренировка; назначаване и преназначаване на длъжност; атестиране; повишаване във военно звание; заплащане и стимулиране; изграждане и подготвяне на резерва; социално партньорство; социална адаптация на освобождавани военнослужещи и освобождаване”[4] Самото ръководството и управлението на въоръжените сили на Република България е на три нива: стратегическо, оперативно и тактическо.



Фиг1. Командна структура на въоръжените сили в мирно време
 Източник: Доктрина на въоръжените сили на РБългария

4. Основни проблеми пред човешкия ресурс в армията

Основните проблеми са свързани с дефицит на ресурси- материални, финансови и човешки, но дефицита на хора е най- съществен! Тенденцията е да имаме професионална армия и затова „българската армия, като основа на въоръжените сили, е необходимо да бъде не по-малко от 26 000 души – общо военнослужещи на активна служба и цивилни служители. Към тази численост следва да се прибавят и 2700 резервисти. Делът на военнослужещите на активна служба е 82 %, на резервистите – 10 % и на цивилните служители 8 %. С това съотношение ще се подобри ефикасността на изпълнение на задачите при ограничения разполагаем финансов ресурс.”[6] „Към края на 2019 г. длъжностите за военнослужещи са попълнени на 79,27% от щатния състав. Най-сериозен е недостигът в сухопътните войски (около 26%), като най-голям е процентът на незаети длъжности за младши офицери и войници (около 31%). Некоплектоваността във въоръжените сили с офицери е 19%, с офицерски кандидати - 10%, със сержанти (старшини) - 9%, а с войници (матроси) - 29%”. [7] За преодоляване на тази криза с некомплекта на длъжностите за военнослужещи от въоръжените сили Министерство на отбраната предприе редица действия: [8]

- ✚ през 2015 г. с промените в Кодекса за социално осигуряване (КСО) се даде възможност военнослужещите да упражнят правото си на пенсиониране и да останат на военна служба, като се създадоха условия за задържане на военнослужещите на военна служба и осигуряване на стабилност във въоръжените сили;
- ✚ през 2016 г. с промените в ЗОВСРБ се увеличи пределната възраст с 3 години на сержантите (старшините), офицерските кандидати и младшите офицери, с 1 година на офицерите с военно звание „майор“ („капитан III ранг“) и „подполковник“ („капитан II ранг“), което даде възможност същите да останат по-продължително на военна служба;
- ✚ през 2017 г. се увеличи броят на местата за приемане на курсанти във висшите военни училища, които се запази и през следващите години;
- ✚ през 2018 г. се положиха усилия за увеличаване на приема на военна служба на лица, завършили граждански училища, както и на лица изпълнявали военна служба (кадрова военна служба), като бяха обявени над 1300 длъжности за войници (матроси) за провеждане на конкурси;
- ✚ през 2019 г. се проведе и кампанията „Бъди войник“, която допринесе за увеличаването на броя на кандидатите за участие в конкурсите за приемане на военна служба. Имаше и желаещи да постъпят на военна служба, които са по-възрастни от 28 години.

Наред с това се увеличи тавана на пенсиите от 01.07.2019 г. на 1200 лв.

Внимание се отделя и на военното образование в страната, където функционират няколко образователни центрове - ВА „Г.С.Раковски“ гр. София, НВУ „В.Левски“ гр.В.Търново, ВВУ „Н. Й. Вапцаров“ Варна и ВВВУ „Г. Бенковски“ гр. Долна Митрополия и се научават обучаемите на военни способности за нуждите на сухопътните, морските и военновъздушните сили! По отношение на военната способност тя е съвкупност от много елементи - оперативна съвместимост, инфраструктура, образование и ресурси.

За да функционират посочените елементи в синхрон е необходимо да има и финансов ресурс. З е целта има и действащ Национален план за повишаване на разходите за отбрана на 2% от БВП на Република България до 2024 г., където 60% от разходите за отбрана да бъдат за личен състав, 20% за текуща издръжка и 20% за капиталови разходи насочени към придобиване на ново въоръжение и техника.

Заклучение

Не случайно относителното тегло на разходите за личен състав е най-голям, въпреки че се търси баланс между инвестициите в хората и бойната техника. Но за нас най-важния ресурс това са хората и затова напълно

приемаме тезата на Националната отбранителна стратегия, че „Човешките ресурси са най-ценният капитал на въоръжените сили. Инвестирането в хората е инвестиция в бъдещето с многократна възвръщаемост”, а ползите за България са за мир и сигурност!

ЛИТЕРАТУРА

А. Вейсел „Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети”, сп. „СЧЕТОВОДСТВО” бр. 01/2018.

Закон за отбраната и въоръжените сили на Република България, чл.52.

Военна стратегия на Република България.

Доктрина на въоръжените сили-http://www.comd.bg/sites/default/files/public_files/doktrina_vs.pdf

Речник на човешките ресурси

Бяла книга за отбраната и ВС

<https://duma.bg/balgarskata-armiya-marshiruva-na-myasto-n21441> miya-marshiruva-na

Доклад от Красимир Каракачанов – заместник министър-председател по обществения ред и сигурността и министър на отбраната <http://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bg-BG&Id=4877>

ЗА РОЛЯТА И ЗНАЧЕНИЕТО НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ ПРИ КОРПОРАТИВНИТЕ СЛИВАНИЯ И ПРИДОБИВАНИЯ

Галина Чиприянова, доц. д-р
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов
E-mail: g.chipriyanova@uni-svishtov.bg

***Резюме:** С настоящата разработка се анализират сделките по корпоративните сливания и придобивания като форма на инвестиция. Изследват се актуалните информационни потребности на настоящите и потенциалните инвеститори, в т.ч. ниво на корпоративно управление, политика на предприятието по отношение опазване на ресурсите, екологична отговорност, социална политика и други. В тази връзка се извеждат основните мотиви за реализацията на интегрираната отчетност като сравнително ново направление в корпоративната отчетност. Обръща се специално внимание на ключовите нормативни и счетоводни въпроси.*

***Ключови думи:** сливания, придобивания, инвестиция, преобразуващи дружества, финансова отчетност, интегрирана отчетност.*

***JEL:** M41.*

MEANING AND IMPORTANCE OF INTEGRATED REPORTING IN CORPORATE MERGERS AND ACQUISITIONS

Assoc. Prof. Galina Chipriyanova, PhD
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
Department of Accounting
E-mail: g.chipriyanova@uni-svishtov.bg

***Abstract:** The research analyzes the corporate mergers and acquisitions transactions as a form of investment. The focus of the study is to present the actual information needs of the current and potential investors, incl. level of corporate management, enterprise policy regarding resource protection, environmental responsibility, social policy, etc. The main motives for the implementation of integrated reporting as a relatively new direction in corporate reporting is also argued. Special attention is paid to regulatory and accounting interpretations.*

***Key words:** mergers, acquisitions, investments, transforming companies, financial reporting, integrated reporting.*

***JEL:** M41.*

В условията на нарастваща глобализация и засилено международно икономическо сътрудничество, корпоративните (в т.ч. трансграничните) сливания и придобивания имат съществено значение за степента и размера на инвестициите (в т.ч. чуждестранните инвестиции) у нас (Penkov·Markov&Partners).

Под корпоративни сливания и придобивания (M&A¹), най-общо следва да се разбира комбинирането на две предприятия с аргумента, че двата стопански субекта заедно са по-ценни от отделни дейности ((M&A), capital.com).

Обединяването на отделни предприятия в резултат от сливане или придобиване на контрол върху активи и/или дейности от друго предприятие, са опция за разширяване на бизнеса и постигане на синергия, респ. оптимизиране на производствените мощности, увеличаване на пазарното присъствие и подобряване на финансовия резултат (Penkov·Markov&Partners).

Основният принцип за осъществяването на подобен вид сделки е да се създаде стойност на новосъздаденото дружество, която е по-висока от стойността на отделните компании преди сливането или придобиването (Сливания и придобивания).

Сливанията и придобиванията могат да се разглеждат като *форма на инвестиция*.

Инвестициите (от латински език “investitio” – „влагам”) са финансови вложения на средства за продължителен период от време с цел нарастване на доходността и получаване на печалба (съизмерима и пропорционална на риска) чрез разширяване на капитала на съответния инвеститор (KAROLL CAPITAL MANAGEMENT).

В международната и националната практика съществуват различни видове инвестиции и съответно типове инвеститори.

Според източника и равнището на инвестициите, те биват: чуждестранни (международни) инвестиции и вътрешни (местни) инвестиции. Според сектора на инвестиране, инвестициите се делят на реални и финансови. От своя страна, в съответствие с направлението на инвестиране и връзката на инвестициите с предмета на дейност, реалните инвестиции се реализират като преки, съпътстващи и взаимосвързани. От друга страна, в зависимост от вида на активите в предприятието, реалните инвестиции биват инвестиции в дълготрайни активи, инвестиции в краткотрайни активи и инвестиции във финансови активи (Инвестиции – същност и видове. Инвестиции и инвестиционна среда).

Инвеститорите най-общо се делят на стратегически и финансови. Стратегическите инвеститори са дружества със сходна дейност на предприятието, което се интересуват и/или стремят да придобият. Те целят

¹ Mergers&Acquisition

увеличаване на пазарния дял, установяване на дейност в друга държава, поглъщане на конкурент или постигане на синергии чрез придобиване на съответното дружество. Финансовите инвеститори най-често придобиват дадено предприятие с цел реализиране на печалба при последваща продажба. Финансовите инвеститори държат придобитото дружество за определен период от време (3-5 години), а усилията им са насочени към съществуването, оптималното функциониране и адекватното развитие на дружеството. След което най-често търсят купувач за предприятието – следващ инвеститор, по-често стратегически инвеститор (Сливания и придобивания).

Сделките по корпоративните сливания и придобивания са сложен процес, който може да бъде изследван, през призмата на:

Първо, всяка сделка по сливания и придобивания е предхождана от правен анализ и одит на придобивания бизнес и съответствие със специфичните регулации в съответния бизнес сектор, разработване на индивидуални схеми и варианти за структуриране на сделката при отчитане на конкретните обстоятелства и целите на страните, подготовка на документите по сделката по етапи (писма за намерения, предварителни договори, договори за покупко-продажба, опции, документи за реализиране на сделката, представителство в преговорите) (Popov·Arnaudov&Partners) и други.

Второ, наблюдава се тенденцията за невъзможността на финансовата отчетност да задоволява всички информационни нужди на настоящите и потенциални инвеститори поради обективните ограничения, свързани с нейния обхват и инструментариум, респ. концептуалната рамка (Филипова, и др., 2017, с. 17). Моделът за изготвяне на отчети с общо предназначение предоставя на различните потребители един и същи отчет. Финансовият отчет се основава най-вече на финансова информация за миналото на предприятието и цели монетаризиране на стойността на предприятието към определен момент или стойността, която се създава за определен период (Вейсел, 2018, с. 3). Инвеститорите, като потребители на информацията, обаче имат различни цели и разнородни информационни потребности (Филипова, и др., 2017, с. 20). Днес, те все повече се интересуват от нивото на корпоративно управление, политиката на предприятието по отношение опазване на ресурсите, екологичната отговорност и социална политика, стратегията за устойчиво развитие на дружеството – обект на сделката по сливане и/или придобиване. Непрекъснато расте дела на инвеститорите (в качеството им на преобразуващи дружества – приемащи и вливащи), които очевидно изпитват „глад“ не само от традиционната финансова информация (за финансовото състояние на предприятието, финансовите резултати, рентабилността), но и от нефинансова информация (система от нефинансови показатели), както и от данни за способността на придобиваното (респ. сливащото) предприятие да създава стойност. Сред важните за инвеститорите показатели са: пазарен дял, пазарно нарастване на пред-

приятното, свободни парични потоци, качество на фирменото управление, стратегическо направление, капиталови разходи, печалби, приходи от нови продукти и изделия, производствени разходи, състояние на производствените мощности, бранд, утвърждаване на новоразвиващи се пазари, дистрибуционни канали, интелектуален капитал и други (Филипова, и др., 2017, с. 19, 21).

Натрупванията на разнородните информационни потребности, както във времето, така и в пространството при вземането на стратегически решения за инвестиции/вложения от страна на настоящите и потенциални инвеститори, в т.ч. сделките по корпоративните сливания и придобивания намира изражение в интегрираната отчетност и съответно интегрираните отчети².

Интегрираната отчетност е сравнително ново направление в корпоративната отчетност, което цели осигуряването на комуникация с обществото относно проектите и ценностите на предприятието; съвкупност от финансова и нефинансова информация (Филипова, и др., 2017, с. 10). Към основните принципи на интегрираната отчетност се отнасят: стратегически фокус и ориентация към бъдещето, съгласуваност между информацията, взаимоотношения със заинтересованите лица, същественост, сбитост, надеждност и пълнота, последователност и сравнимост (Вейсел, 2018, с. 8-9).

Интегрираният отчет не е алтернатива на финансовия отчет (Вейсел, 2018, с. 4). Интегрираният отчет се определя като отчет, който комбинира финансовата и описателната информация, съдържащи се в годишните отчети на предприятията, и също нефинансовата и описателната информация, която се съдържа в годишните доклади за корпоративна социална отговорност (Eccles & Krzus, 2010). Той е отчет до заинтересованите страни, който позволява да се оцени способността на предприятието да създава и поддържа стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план (Integrated Reporting Committee of South Africa. Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report Discussion / Paper 1, 2011). Интегрираният отчет се изготвя/конструира на базата на следните части (секции/раздели) (The International Integrated Reporting Council. The International Integrated Reporting Framework, 2013): организационен преглед и външна среда, фирмено управление, бизнес модел (респ. шестте вида капитал – финансов, производствен, интелектуален, човешки, социален и природен), рискове и възможности, стратегия и разпределяне на ресурсите, изпълнение, перспектива, база за изготвяне и представяне.

Трето, както при сливането, така и при придобиването с особено значение са финансово-счетоводните аспекти на процеса. Съществена раз-

² Международната рамка за интегрирана отчетност е издадена от Международния съвет за интегрирана отчетност през 2013 г.

лика между сделката по „сливане“ и „придобиване“ е, че при сливането двете предприятия стават едно, най-често с ново наименование, докато при придобиването едното предприятие купува другото предприятие ((M&A), capital.com).

Съблюдаването на Търговския закон³ по отношение на *сливанията* и *придобиванията* налага използването на „преобразуване“ на „търговски дружества“ с оглед да се отговори на потребностите на собствениците и клиентите при новите условия и в изпълнение на новите цели.

В „сливане“ съгласно Търговския закон (Търговски закон) се влага смисъла на реорганизация по пътя на вливане на едно търговско дружество в друго търговско дружество.

Проучванията в практиката сочат, че вливането най-лесно се реализира, ако придобиващото предприятие е едноличен собственик. В противен случай – процесът се усложнява. Необходимо е да се уведомят собствениците, като някои от тях е възможно да имат възражения. Процесът следва логиката: едно или повече търговски дружества се вливат в друго съществуващо дружество. Преобразуващите се дружества се прекратяват, без да се извършва ликвидация, а имуществото, правата и задълженията и дейността им преминават изцяло към приемащото дружество. Съдружниците, респ. акционерите от преобразуващите се дружества прекратяват членството си в тях и придобиват дялове и акции в приемащото дружество. Преди да се пристъпи към процедура за промяна на правната форма следва да се изпрати уведомление до НАП. Съблюдават се чл. 262 – 263т от Търговския закон. Изготвя се план за преобразуване. Целият процес приключва с извършването на проверка от проверител – задължително одитор.

При „придобиването“ се съблюдават постановките на чл. 15 от Търговския закон (Търговски закон), съответно реорганизация по пътя на прехвърляне на търговско предприятие.

По своята същност този процес е аналогичен на продажба на предприятие и се подчинява на чл. 15 от Търговския закон. Тази сделка задължително се декларира в НАП. Необходимо е да бъде одобрена и подлежи на непрекъснато наблюдение, тъй като при продажбата не се начислява ДДС. Определя се себестойността на предприятието (съпоставят се активи и пасиви). При разлика между продажната цена и себестойността на предприятието се отчита репутация – положителна или отрицателна. Всички вземания и задължения се изкупуват, респ. придобиващото предприятие става правопреемник.

³ Процесът води до т.нар. реорганизация, която намира изражение в четири основни форми – вливане, сливане, разделяне, отделяне.

* * *

В заключение, успешните корпоративни сливания и придобивания, като форма на инвестиция, се базират на комбинацията от няколко съществени компонента, в т.ч.: високо ниво на разностранна правна компетентност (добро познаване на регулаторната рамка), знания и опит в отделните отрасли, стратегическо мислене, солидна финансова и нефинансова информация за дружеството – обект на сделката. Резултатите от нашето изследване показват, че един от най-удачните варианти за задоволяване на актуалните информационни потребности на настоящите и потенциалните инвеститори е интегрираната отчетност, респ. интегрираните отчети. Интегрираният отчет позволява да се оцени способността на предприятието да създава и поддържа стойност.

ЛИТЕРАТУРА

- (M&A), С. и. (н.д.). *capital.com*. Извлечено от *capital.com*: <https://capital.com/bg/slivanja-i-privobivania-m-a--opredelenie>
- Eccles, R., & Krzus, M. (2010). *One report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*. Wiley.
- Integrated Reporting Committee of South Africa. Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report Discussion / Paper 1*. (2011).
- KAROLL CAPITAL MANAGEMENT*. (n.d.). Retrieved from Какво представляват инвестициите?: <https://karollcapital.bg/bg/obrazovanie/article/5-kakvo-predstavlyavat-investitsiite>
- Penkov·Markov&Partners. (n.d.). Retrieved from <https://www.penkov-markov.eu/sferi-na-deynost/11/slivaniya-privobivaniya-i-prestrukturirane>
- Popov·Arnaudov&Partners*. (n.d.). Retrieved from Popov·Arnaudov&Partners: <https://popovarnaudov.bg/service/slivanija-privobivaniya-strukturirane-na-biznes/>
- The International Integrated Reporting Council. The International Integrated Reporting Framework*. (2013).
- Вейсел, А. (2018). Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети. *ИДЕС, бр. 1*, р. с. 3.
- Инвестиции – същност и видове. Инвестиции и инвестиционна среда*. (n.d.). Retrieved from *Инвестиции – същност и видове. Инвестиции и инвестиционна среда*: <https://www.bg-ikonomika.com/2012/09/41.html>
- Сливания и придобивания*. (н.д.). Извлечено от Capman Inc.: <https://capman.bg/investment-intermediary/bg/products-and-services/investment-banking/%D1%81%D0%BB%D0%B8%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%8F-%D0%B8-%D0%BF%D1%80%D0%>

B8%D0%B4%D0%BE%D0%B1%D0%B8%D0%B2%D0%B0%D0%BD%
D0%B8%D1%8F/

Търговски закон. (п.д.). В сила от 01.07.1991 г., изм. и доп. ДВ. бр. 64 от 18 Юли 2020 г.

Филипова, Ф., Атанасова, А., Георгиев, В., Стефанов, С., Христов, И., Калев, К., Тодорова, С., Минев, М. (2017, с. 17). *ПРОБЛЕМИ И ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД СЧЕТОВОДСТВОТО ВЪВ ВРЪЗКА С КОНЦЕПЦИЯТА ЗА ИНТЕГРИРАНА ОТЧЕТНОСТ.* Монографична библиотека „Знание и бизнес“, книга 1.

НЕФИНАСОВАТА ДЕКЛАРАЦИЯ – РЕЗУЛТАТ ОТ ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В ПРЕДПРИЯТИЕТО

Галя Иванова – Кузманова, доц. д-р,
Катедра „Счетоводна отчетност”,
СА „Д. А. Ценов“- Свищов,
E-mail: g.ivanova@uni-svishtov.bg¹

***Резюме:** Нефинансовата декларация съдържа важна информация за устойчивото развитие на предприятието, целите и резултатите от осъществяваната дейност. В нея се включват съществени въпроси, свързани със социалните и екологичните дейности, здравословните и безопасни условия на труд, обучение и награди на персонала, права на човека и борба с корупцията в контекста на корпоративната социална отговорност. Тя се съставя за да бъдат информирани външните потребители на информацията. Нефинансовата декларация има важно значение за диференциацията на счетоводната информация и повишаване на нейната полезност.*

***Ключови думи:** нефинансова декларация, потребители на информация, интегрирана отчетност.*

***JEL:**M41 Счетоводство.*

NON-FINANCIAL DECLARATION - RESULT OF INTEGRATED REPORTING IN THE ENTERPRISE

Assoc. Prof. GALIA IVANOVA –KUZMANOVA, PhD.,
Department of Accounting,
D. A. Tsenov Academy of Economics
E-mail: g.ivanova@uni-svishtov.bg

***Abstract:**The non-financial statement contains important information about the sustainable development of the enterprise, the goals and results of the activity. It includes key issues related to social and environmental activities, health and safety at work, staff training and rewards, human rights and the fight against corruption, in the context of corporate social responsibility. It is compiled to inform external users of information. The non-financial statement is important for the differentiation of accounting information and increase its usefulness.*

***Key words:** non-financial declaration, users of information, integrated reporting.*

***JEL:**M 41 Accounting.*

¹ На нов ред се посочват данните на останалите автори (Times New Roman, 10 pt).

1. Въведение

Заедно с представянето на финансовите отчети започва да се развива интегрираното нефинансово отчетване. Резултат от нефинансовата отчетност е нефинансовата декларация. От методологична гледна точка съставянето ѝ има важно значение за диференциацията на счетоводната информация и повишаване на нейната полезност. Необходимо е да се представи информация за различни нефинансови показатели, които имат важно значение за устойчивото развитие на предприятието. За правителството, акционерите, инвеститорите, обществените организации, работещите в предприятието и за други заинтересовани страни е наложително да се получи надеждна и изчерпателна информация за въпроси, като: етичното управление на предприятието, взаимоотношенията с персонала, партньорски организации, клиенти и доставчици, както и политиката, свързана с опазване и възстановяване на природната среда. Съгласно постановките на Закона за счетоводството от 01.01.2017 г. се въвежда изискване за съставяне на нефинансова декларация. Указанието на Министерството на финансите относно съставянето и публикуването е оповестено към края на годината /21.12.2017/. Целта на изследването е да се докаже необходимостта от разработване на нефинансова декларация, както и разширяване на обхвата ѝ и на предприятията, които я съставят.

2. Структура на нефинансовата декларация

Нормативната регламентация на нефинансовата декларация е указана с постановките ДИРЕКТИВА 2014/95/ЕС НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи и Закона за счетоводството, Глава седма. ГОДИШНИ ДОКЛАДИ, Раздел III. Нефинансова декларация. В Директивата не съществуват ограничения относно вида на обектите, включени в нефинансовата декларация. Тя позволява всяка страна членка да разширява обхвата на въпросите, които се включват в декларацията. В Закона за счетоводството има точно предписание за съдържанието на декларацията. Това задължава предприятията да включат обекти, които са с несъществено значение за тях. Според А. Лютакова се „... налага изводът, че за огромното мнозинство от предприятията в страната оповестяването на НИ и особено на НД остава доброволно, по преценка на ръководството с оглед информационните потребности на главните заинтересовани страни, съображения за конкурентоспособност, публичност и други“ (А.Лютакова, 2016). Следователно декларацията съдържа икономическа, социална и екологична информация. Съставя се от определен кръг предприятия, като не се включват микропредприятия, малки предприятия и средни предприятия.

Съгласно Закона за счетоводството чл. 48. (В сила от 01.01.2017 г.) (1) (Изм. - ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г.), „Нефинансовата декларация съдържа описание на политиките на предприятията по отношение на дейностите им, осъществявани в областта на екологията, социалните въпроси и тези, свързани със служителите, правата на човека, борбата против корупцията“.(Закон за счетоводството, (2020). <https://lex.bg/bg/laws/ldoc/2136697598>). Следователно нефинансовата декларация обхваща задълбочен преглед на съществени аспекти, свързани с дейността и политиката на предприятието. Нефинансовата декларация може да е самостоятелна част от доклада за дейността или като отделен документ. Тя се публикува на електронната страница на предприятието до 30 юни на следващата година. Одиторът или одиторското дружество, които извършват задължителен одит на предприятието е длъжен да направят проверка за представянето на консолидираната нефинансова декларация.

При условие, че предприятието не изпълнява политиката, посочена в нефинансовата декларация по отношение на определени въпроси, предмет на нефинансовата декларацията, то е длъжен в нея да се включи ясно и точно обяснение за аргументите и причините, довели до не изпълняване на приетите политики.

Нефинансовата декларация се съставя от определени предприятия:

а/ предприятия майки в голяма група, които съставят консолидирана декларация;

б/ предприятия от обществен интерес.

Тук трябва да се изпълни критерия за надхвърляне на консолидирана основа за среден брой на служителите - 500 души през финансовата година.

Важна особеност е, че дъщерните предприятия не съставят нефинансова декларация, когато информацията е включена в консолидираната нефинансова декларация.

Нефинансовата декларация са задължени да публикуват малък брой предприятия поради упоменатите критерии в българското законодателство. Затова могат да се направят следните предложения:

а/ нефинансовата декларация трябва да бъде самостоятелен документ;

б/ да се съставя и публикува отделно от годишния доклад за дейността;

в/ информацията в нефинансовата декларация не трябва да дублира информация в годишния доклад за дейността. В нея да се включва информация за съществени въпроси, които се изискват от законодателството. Описанието следва да бъде кратко, ясно и разбираемо без излишни подробности.

Да се разшири обхвата на предприятията, които съставят и публикуват нефинансова декларация.

а/ малки, средните и големи групи предприятия;

б/ предприятията от добивната промишленост, енергетиката, химическата промишленост металообработващата, промишленост, дърводобива също трябва да съставят тази декларация независимо от това към коя група предприятия принадлежат;

в/ да се коригира критерия за надхвърляне на консолидирана основа за среден брой на служителите - 500 души през финансовата година, като се намали на 300 човека.

Съгласно постановките на Закона за счетоводството нефинансовата декларация включва:

- кратко описание на бизнес модела на предприятието, като се прави описание на организационната, производствената и управленска структура на предприятието, целта, бизнес стратегията на развитие на предприятието. Дейностите, които се осъществяват в предприятието, политиките по отношение на основните и спомагателни дейности като: продуктова, пласмента, ценова, кадрова и рекламна политика, формата на собственост, инфраструктура и производствени мощности, енергийна ефективност;

- описание на политиките, които предприятието е приело и следва по отношение на екологичните и социалните въпроси, политика, свързана с опазване и възстановяване на природната среда, опазване на атмосферния въздух, вода и почви, ограничаване на емисиите с вредни газове и получените и изразходвани квоти за емисии с парникови газове, спазване на законодателството, наредби, вътрешни правила и разпоредби. Политиката по отношение на социалните въпроси включва: здравословни и безопасни условия на труд, обучение на персонала, трудово-правни и осигурителни отношения, социално подпомагане, социални надбавки и придобивки социални разходи, социално-битово обслужване на работещите;

- целите, рисковете и задачите, които предстоят по отношение на екологичните и социалните политики. Необходимо е да се направи описание на дейностите, които ще доведат до неблагоприятно въздействие върху екологията и опазване на околната среда, работещите в предприятието или други социални въпроси;

- описание на основните показатели за резултатите от дейностите, свързани с екологичните и социалните въпроси.

Следва да се подчертае, че нефинансовата декларация трябва да повече да кореспондира с финансовата и нефинансова отчетност с цел задоволяване на различните информационни потребности .

3. Заключение (Изводи)

Съдържанието на нефинансовата декларация е необходимо да отговаря на съвременните реалности и глобалните промени в икономиката в условията на несигурност. Това води до появата нови обекти на счетоводно

отчитане и оповестяване на информация. Чрез съставянето на нефинансовата декларация се получава интегриране на нефинансовата с финансовата информация в отчетите на предприятията. Чрез нефинансовата декларация съществува прозрачност, като се разкрива важна информация, свързана с политиките, които предприятията прилагат по отношение на опазването на околната среда, социалната отговорност и отношението към работещите в предприятието, зачитането на техните права, борбата с корупцията.

ЛИТЕРАТУРА

Лютакова, А. (2016) Нефинансовата декларация в Закона за счетоводството – изгубени в превода, *Списание на ИДЕС*, бр.3, 2016.

ДИРЕКТИВА 2014/95/ЕС НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>.

Закон за счетоводството (2020) <https://lex.bg/bg/laws/ldoc/2136697598>.

ИНТЕГРИРАНА ОТЧЕТНОСТ ИЛИ ФИНАНСОВА ОТЧЕТНОСТ

Диана Крумова, доц. д-р
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов
Е-мейл: d.krumova@uni-svishtov.bg

Резюме: Финансовата отчетност се разглежда като процес по създаване на финансова информация за отчитащото се предприятие, която се предоставя на външните потребители като финансови доклади и финансови отчети за вземане на икономически решения. Във финансовите отчети се акцентира на финансовото състояние и финансовите резултати на предприятието. В съвременните условия все повече се използват системи от финансови и нефинансови показатели. Възниква необходимост от икономическа, екологична, социална и друга нефинансова информация. Така се появяват интегрираната отчетност и интегрираните отчети.

Целта на разработката е да се изследват основните концепции, съдържанието, принципите и елементите на интегрираните отчети, като се сравняват с финансовите отчети.

Ключови думи: нефинансова информация, интегрирана отчетност, финансова отчетност.

JEL: M41.

INTEGRATED REPORTING OR FINANCIAL REPORTING

Assoc. Prof. Diana Krumova, PhD
Department „Accounting“
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
E-mail: d.krumova@uni-svishtov.bg

Abstract: Financial reporting is considered as a process of creating financial information for the reporting enterprise, which is provided to external users as financial reports and financial statements for economic decision-making. The financial statements emphasize the financial condition and financial results of the company. In modern conditions, systems of financial and non-financial indicators are increasingly used. There is a need for economic, environmental, social and other non-financial information. This is how integrated reporting and integrated statements appear.

The purpose of the study is to examine the basic concepts, content, principles and elements of integrated statements, comparing them with financial statements.

Key words: non-financial information, integrated reporting, financial reporting.

JEL: M41.

В съобщение на Европейската комисия, озаглавено „Акт за единния пазар – Дванадесет лоста за насърчаване на растежа и укрепване на доверието – „Заедно за нов тип икономически растеж“, от 13 април 2011 г., се определя необходимостта от повишаване на изискванията за прозрачност на социалната информация и информацията за околната среда, която предоставят предприятията във всички сектори. Необходимостта от подобряване на оповестяването на социалната информация и информацията относно околната среда се подчертава отново в Съобщение на Комисията, озаглавено „Обновена стратегия на ЕС за периода 2011-2014 г. за корпоративната социална отговорност“. Оповестяването на нефинансова информация спомага за измерване, наблюдение и управление на резултатите от дейността на предприятията и тяхното въздействие върху обществото.

* * *

Интегрираната отчетност е отговор на множеството критики, отправяни към корпоративните отчети, в частност доколкото в тях е оповестена цялата информация, необходима на външните потребители за вземане на рационални икономически решения. Отчетността, която включва финансови и нефинансови показатели за икономически, екологични и социални въпроси първоначално се нарича екологично счетоводство, социалното счетоводство, корпоративна социална отчетност и счетоводство на устойчивото развитие. След 2010 г. се възприема понятието *интегрирана отчетност*.

Създава се Международен съвет за интегрирана отчетност. През декември 2013 г. Международният съвет за интегрирана отчетност издава Международната рамка за интегрирана отчетност. На 29 март 2018 г. Съветът по международни счетоводни стандарти публикува окончателно преработената Концептуална рамка за финансово отчитане, която заменя предишната ѝ версия от 2010 г. Новата Рамка включва следните части (Божков, 2018, с. 26,28):

① Статут и цел на Концептуалната рамка.

② Основни концепции, разпределени в 8 глави: Цел на финансовото отчитане с общо предназначение; Качествени характеристики на полезната финансовата информация; Финансови отчети и отчитащо се предприятие; Елементи на финансовите отчети; Признаване и отписване; Оценяване; Представяне и оповестяване; Концепции за капитал и поддържане на капитала.

③ Приложение А. Дефинирани термини.

Целите на интегрираната отчетност се постигат чрез съставяне на интегриран отчет, който включва финансова и нефинансова информация в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. Той се различава от финансовия отчет, който се основава предимно на финансова информация за

миналото на предприятието в краткосрочен план. За разлика от финансовия отчет, в интегрирания се включват и външните ефекти, които не се отчитат счетоводно.

Интегрираното отчитане се счита за холистичен подход, който дава възможност на инвеститорите и другите заинтересовани страни правилно да оценят резултатите от дейността, възможностите и рисковете за дадено предприятие.

Следователно интегрираната отчетност цели предприятията да информират по разбираем начин заинтересованите лица, основно доставчиците на финансов капитал, по какъв начин използват наличните ресурси и взаимоотношения за създаване и запазване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план.

Съгласно Концептуалната рамка за финансово отчитане целта на финансовата отчетност е предоставяне на финансова информация относно отчитащото се предприятие, която да е полезна за настоящите и потенциалните инвеститори, заемодатели и други кредитори при вземането на решения, свързани с предоставянето на ресурси на предприятието.

Финансовите отчети се определят като специфична форма на финансови доклади, чиято цел е да предоставят информация за икономическите ресурси на отчитащото се предприятие, претенциите срещу предприятието и промените в тези ресурси и претенции, отговарящи на дефинициите за елементи на финансовия отчет (активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи), която да е полезна за потребителите.

Тази информация се предоставя: в отчета за финансовото състояние (за признатите активи, пасиви и собствен капитал); в отчета за финансовите резултати от дейността (за признатите приходи и разходи); и в други отчети и пояснителни приложения (представяне и оповестяване на друга полезна информация).

Различията между интегрирания и финансовия отчет могат да се систематизират в следната таблица (Вейсел, 2018, с. 4):

Таблица 1

Интегриран отчет и финансов отчет

| Критерии | | Интегриран отчет | Финансов отчет |
|------------------------|--|--|------------------------------|
| Информация | | Съдържа финансова и нефинансова информация | Съдържа финансова информация |
| Ориентация във времето | | Ориентиран към миналото и бъдещето | Ориентиран към миналото |

| | | | |
|-----------------------------|--|---|---|
| Период | | Краткосрочен, средносрочен и дългосрочен | Краткосрочен |
| Потребители | | Всички заинтересовани страни | Инвеститори, заемодатели и други кредитори |
| Рамка | | Международна рамка за интегрирана отчетност | Международни стандарти за финансово отчитане и Концептуална рамка за финансово отчитане |
| Орган, който издава рамката | | Международен съвет за интегрирана отчетност | Съвет по Международни счетоводни стандарти |

Изследването на интегрираната отчетност изисква да се познават нейните основни концепции за капиталите, принципите и елементите. В съответствие с Международната рамка за интегрирана отчетност предприятията използват следните *капитали*:

- ① Финансов капитал;
- ② Производствен капитал;
- ③ Интелектуален капитал;
- ④ Човешки капитал;
- ⑤ Социален капитал и взаимоотношения;
- ⑥ Природен капитал.

„За да се осигури устойчиво развитие, трябва да се поддържат шестте вида капитал, които представляват едновременно благосъстоянието на човека и стабилността на екосистемите. Същевременно природният капитал може да се поддържа, ако производственият капитал осигурява по-голяма стойност, отколкото е изчерпването на природния капитал“ (Йонкова, 2012, с. 42).

За интегрирания отчет имат значение всички капитали, а финансовите отчети включват главно финансов и производствен капитал, които могат да се измерват надеждно.

Според Международната рамка за интегрирана отчетност интегрираният отчет се съставя при спазване на следните *принципи*:

1. Стратегически фокус и ориентация към бъдещето;
2. Съгласуваност между информацията;
3. Взаимоотношения със заинтересованите лица;
4. Същественост;

5. Сбитост;
6. Надеждност и пълнота;
7. Последователност и сравнимост.

Според действащия Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2016 г., принципите за осъществяване на счетоводството, свързани с признаване и оценяване на елементите на финансовите отчети, са следните:

1. Действащо предприятие;
2. Последователност на представянето и сравнителна информация;
3. Предпазливост;
4. Начисляване (текущо начисляване);
5. Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс;
6. Същественост;
7. Компенсиране;
8. Предимство на съдържанието пред формата;
9. Цена на придобиване.

Видно е, че някои от принципите на интегрираната отчетност са характерни и за финансовата отчетност. При съставяне на финансови отчети също се прилага концепцията за същественост, но информацията, която е съществена за финансовия отчет, може да не е съществена за интегрирания отчет. Интегрираната отчетност се различава от финансовата по принципа „стратегически фокус и ориентация към бъдещето“, тъй като финансовият отчет включва само историческа финансова информация.

В Международната рамка за интегрирана отчетност се посочват следните *елементи* на интегрирания отчет:

- Организационен преглед и външна среда;
- Управление;
- Бизнес модел;
- Риск и възможности;
- Стратегия и разпределяне на ресурсите;
- Изпълнение;
- Перспектива;
- База за изготвяне и представяне.

Тези елементи съответстват на компонентите на финансовия отчет, но се представят под друга форма. Компонентите на комплекта финансови отчети са:

- Отчет за финансовото състояние;
- Отчет за финансовите резултати от дейността;
- Отчет за паричните потоци;
- Отчет за промените в собствения капитал;
- Пояснителни приложения.

В Концептуалната рамка за финансово отчитане се посочват следните елементи на финансовите отчети: активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи.

* * *

Интегрираният отчет не е алтернатива на финансовия отчет. Той е повече от съвкупност от отчети и включва комуникиране на връзката между капиталите и създаването на стойност във времето. Интегрираният отчет може да се представи като самостоятелен отчет или като разграничима част от друг отчет, например да се включи в началото на отчета, който включва и финансовите отчети на предприятието. Финансовият отчет е основата на интегрирания отчет, който обаче предоставя и допълнителна информация.

ЛИТЕРАТУРА

- Божков, В. (2018). Общата рамка за финансово отчитане като база за изготвяне на финансовите отчети и критерии за техния одит. *Годишник на ИДЕС*, 1-38.
- Вейсел, А. (2018). Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети. *Списание на ИДЕС*, XXII (1), 1-14.
- Йонкова, Б. (2012). *Интегрирано отчитане – отговорност и отчетност*. София: Стопанство.

ТРАДИЦИОННЫЕ И ЦИФРОВЫЕ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ПЛАТФОРМЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

**Елена Александровна Шелухина, доцент,
кандидат экономических наук,
Кафедра экономической безопасности и аудита,
ФГАОУ ВО „Северо-Кавказский университет“,
E-mail: sheluhina1319@yandex.ru**

***Резюме:** Традиционные и цифровые технологические платформы в бухгалтерском учете играют важную роль в аккумулировании информации о бизнес-единице.*

***Ключевые слова:** цифровая экономика, бухгалтерский учет, технологические платформы.*

***JEL:** O38.*

TRADITIONAL AND DIGITAL TECHNOLOGY PLATFORMS IN ACCOUNTING

**Shelukhina Elena, Associate Professor, Candidate of Economic Sciences,
Department of Economic Security and Audit,
Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education
«North Caucasus Federal University»,
E-mail: sheluhina1319@yandex.ru**

***Abstract:** Traditional and digital technology platforms in accounting play an important role in the accumulation of information about a business unit.*

***Keywords:** digital economy, accounting, technology platforms.*

***JEL:** O38.*

Цифровая экономика направлено на устойчивое экономическое развитие с максимальной ориентацией на использование цифровых технологических платформ, интеллектуального капитала, алгоритмов и облачной инфраструктуры. Соответственно, возникают существенные отличия традиционной экономики от цифровой, которые заключаются, прежде всего, в функционировании экономических данных в режиме реального времени, наличии единого аналитического окружения и интегрированных автоматических процессов принятия решений. Данные аспекты не могут не повлиять на бухгалтерский учет, как основы аккумулирования информации о

бизнес-единице, который вот уже более 25 лет использует традиционные платформы на многочисленных версиях 1С, Парус, Галактика и других.

Технологические платформы, которые обеспечивают функционирование системы 1С, копируют рутинную работу бухгалтера, что в одно время повлекло за собой распространение мнения о простой автоматизации ручной формы учета, с возможностью автоматического составления журналов-ордеров, оборотных ведомостей и бухгалтерского баланса. Стоимость труда бухгалтера резко снизилась. В настоящее время применяется методика оценки работы бухгалтера, используемая аутсорсинговыми компаниями, ориентированная на количество бухгалтерских операций, то есть обработки одного первичного документа с отражением на счетах бухгалтерского учета и формированием сводных регистров, бухгалтерской и налоговой отчетности.

Цифровые же платформы, основываясь на требованиях развития цифровой экономики, должны обладать комплексной системой цифрового учета, системой интегрированного цифрового учета и, несомненно, системой цифрового финансового учета. Каждая система будет характеризоваться определяющей позицией при принятии решений.

Особенно важным для реализации стратегии развития России до 2035 года является внедрение цифровых технологических платформ в крупных и средних бизнес-единицах, что будет способствовать обеспечению их конкурентоспособности во всех сферах деятельности и реализации экономической политики импортозамещения.

И здесь важным становится определение основных квалиметрических характеристик цифрового учета с определением его стоимости и стоимости работы бухгалтера. Одно важно отметить, что возникнет единое аналитическое окружение, которое будет использовать реляционные базы данных, технологию обнаружения данных, нереляционную технологию и систему блокчейнов. А это потребует пересмотра стандарта бухгалтера и заменой его отдельных функций другими, с определенной необходимостью выработки методики определения стоимости его работы.

В результате актуальным становится анализ следующих ключевых моментов:

- принципиальные отличия традиционной и цифровой технологической платформы;
- цифровая технологическая платформа и функциональное предназначение бухгалтерского учета;
- предпосылки возникновения цифрового учета;
- стоимость бухгалтерских услуг при использовании цифровых технологических платформ.

АУДИТ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Людмила Лапицкая, к.э.н, доцент,
Департамент „Бухгалтерский учет, аудит и экономический анализ“
Молдавская Экономическая Академия
E-mail: liudmila@ase.md

Резюме: Аудит интегрированной отчетности является обязательным в ряде европейских стран. В данной статье исследуется возможность применения положений Международных стандартов аудита при аудите интегрированной отчетности. Следует отметить, что ряд Международных стандартов аудита устанавливает требования по оценке рисков, анализу бизнеса аудируемого предприятия и ряд других требований. Вместе с тем аудит интегрированной отчетности имеет ряд особенностей. В этой связи разработка международного стандарта аудита в области аудита интегрированной отчетности была бы своевременной.

Ключевые слова: аудит, интегрированная отчетность, Международные стандарты аудита.

JEL: M41, M42.

AUDIT OF INTEGRATED REPORTING

Liudmila Lapitskaya, Phd, associate prof.
Accounting, audit and analysing Department of Moldavian
Academy of Economic Studies,
E-mail: liudmila@ase.md

Abstract: Integrated audit is mandatory in a number of European countries. This article examines the possibility of applying the provisions of the International Standards on Auditing in the audit of integrated reporting. It should be noted that a number of International Standards on Auditing establish requirements for risk assessment, business analysis of the auditee and a number of other requirements. At the same time, the audit of integrated reporting has a number of features. In this regard, the development of an international auditing standard in the field of auditing integrated reporting would be timely.

Key words: audit, integrated reporting, International Standards on Auditing.

JEL: M41, M42.

Введение

В современном мире большое количество пользователей (инвесторов, собственников) не может быть удовлетворено объемом информации, представленной в финансовой отчетности предприятия.

В этом контексте возникла настоятельная необходимость разработки такой отчетности, в которой была бы раскрыта более полная информация: как финансовая, так и нефинансовая. Такая возможность раскрытия информации была представлена Международным советом по интегрированной отчетности (IIRC), который является коалицией регулирующих органов, инвесторов, бухгалтерских фирм и некоммерческих организаций. Члены совета разделяют мнение, что предоставление информации о создании стоимости должно быть следующим уровнем при составлении и представлении интегрированной отчетности. При этом, в основе такой отчетности должно, прежде всего, находиться интегрированное мышление. Международным советом по интегрированной отчетности (IIRC) разработан и опубликовал стандарт «Интегрированная отчетность». (МС)

Следует отметить, что на европейском уровне также есть нормативные документы, которые регулируют представление нефинансовой информации предприятиями, а именно: Директива Европейского Парламента и Совета 2014/95 / ЕС от 22 октября 2014 г. «поправки к Директиве 2013/34 / ЕС в отношении предоставления нефинансовой информации и информации о разнообразии определенными предприятиями и большими группами». (2014/95/ЕС). Вместе с тем, в ряде европейских стран существует требование не только к составлению предприятиями интегрированной отчетности, но и к ее аудиту. Так, например, государственные предприятия Швеции с 2008 года должны составлять интегрированную отчетность, в Дании 100 крупнейших предприятий должны публиковать интегрированную отчетность, заверенную аудиторами. Таким образом, целью исследования в данной статье является: анализ применения Международных стандартов аудита при аудите интегрированной отчетности.

Исследование о применении положений Международных стандартов аудита при проведении аудита интегрированной отчетности.

В следствии того, что в ряде европейских стран существует требование к аудиту интегрированной отчетности, возникает закономерный вопрос о возможности проведения аудита такой отчетности применяя требования Международных стандартов аудита. Таким образом, необходимо исследовать возможность аудита интегрированной отчетности, применяя методологию, основанную на требованиях Международных стандартов аудита.

Как отмечается в стандарте «Интегрированная отчетность» (МС) данная отчетность должна содержать следующие восемь элементов: *обзор организации и внешняя среда, управление, бизнес - модель, риски и возмож-*

ности, стратегия и распределение ресурсов, результаты деятельности, перспективы на будущее, основные принципы подготовки и презентации.

В первом разделе «Обзор организации и внешняя среда» интегрированной отчётности предприятие должно отразить этические принципы и ценности, операционную структуру, виды деятельности и рынки и конкуренцию и др. Следует отметить, что Международные стандарты аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий» и МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» устанавливают ряд требований при проведении аудита, относящихся к характеру аудируемого предприятия и к пониманию его структуры, видов деятельности, включая инвестиционную, а также способы финансирования предприятия. (315) Таким образом, аудиторы, в своих рабочих документах, имеют такую информацию и могут ее сверить с той, которая отражена в первом разделе интегрированной отчетности аудируемого предприятия.

Второй раздел «Управление» интегрированной отчётности должен раскрыть информацию о способности предприятия в обозримом будущем создавать стоимость (этические ценности, процессы для достижения целей предприятия и др.). Следует отметить, что, МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» предусматривает проведение ряда аудиторских процедур с целью анализа этических ценностей аудируемого предприятия, оценки рисков системы внутреннего контроля. Однако по ряду показателей второго раздела интегрированной отчётности МСА 315 не предусматривает требований к проверке, к таким например: как создание возможностей для инноваций, стимулы к созданию стоимости в обозримом будущем. Требования МСА 315 направлены в большей мере к оценке рисков предприятия и, прежде всего, касаются искажения финансовой отчётности. Таким образом, для подтверждения корректности составления второго раздела интегрированной отчетности «Управление», аудитору не достаточно информации, собранной в соответствии с требованиями МСА 315.

Следующий раздел «Бизнес-модель» интегрированной отчётности должен представлять информацию о мобилизации ресурсов предприятия и результатах его деятельности (продукция, услуги и др.), а также об основных элементах бизнес модели. Следует отметить, что в ряде международных стандартов аудита присутствуют требования об изучении бизнеса аудируемого предприятия, однако для проверки данного раздела применения положений только МСА не достаточно.

В разделе «Риски и возможности» отчетности включают те риски, которые влияют на возможность создавать стоимость. Следует отметить, что в части оценки рисков международные стандарты и, в частности, МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» предусматривают значительные

процедуры, которые направлены на: *выявление бизнес-рисков, значимых для целей финансовой отчетности; оценку значительных рисков; анализ вероятности возникновения рисков и принятие решений о мерах по снижению таких рисков.* В целом, в значительной мере МСА 315 поможет аудитору при аудите данного раздела интегрированной отчетности.

В разделе *«Стратегия и распределение ресурсов»* интегрированной отчетности отражаются планы распределения ресурсов и стратегия предприятия. С точки зрения Международных стандартов аудита углубленно не предусмотрен аудит такой информации.

Раздел *«Результаты деятельности»* отражает достижения предприятия своих стратегических целей, включает качественную и количественную информацию о результатах деятельности. Следует отметить, что МСА 520 *«Аналитические процедуры»* предусматривает проведение ряда аналитических процедур в ходе аудита финансовой отчетности, которые могут помочь при аудите интегрированной отчетности.

Раздел *«Перспективы на будущее»* предусматривает раскрытие информации о неопределенностях, которые могут возникнуть у предприятия в будущем. В соответствии с положениями МСА 570 *«Непрерывность деятельности»* аудитор должен проверить допущения о непрерывности деятельности предприятия, которое будет продолжать свои операции в обозримом будущем. Положения данного стандарта в значительной мере могут помочь аудитору при аудите данного раздела интегрированной отчетности.

В разделе *«Основные принципы подготовки и презентации»* представляется информация о тех вопросах, которые следует включить в интегрированную отчетность и их оценка количественная или качественная? В данном случае аудитор должен проверить суждение руководства предприятия по данным вопросам.

Заключение

Анализируя требования стандарта *«Интегрированная отчетность»* к содержанию интегрированной отчетности следует отметить, что положения Международных стандартов аудита предусматривают ряд требований, которые способствуют применению ряда процедур и для проверки интегрированной отчетности. Это касается аудита рисков и возможностей, управления предприятием, анализа оценки перспектив на будущее и других.

Вместе с тем, по ряду разделов интегрированной отчетности, например: стратегия и распределение ресурсов, аудитору будет необходимо применять собственные суждения и свои разработанные процедуры, так как МСА не раскрывают данные области аудита.

Следует отметить, что в данной ситуации разработка Международного стандарта аудита в части интегрированной отчетности была бы необходима.

Литература

Международный стандарт «Интегрированная отчетность»
https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf

Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO>

МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»
<https://www.mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/Russian%20-%20IAASB%20HB%202015%20Vol%201.pdf>

БЮДЖЕТИРАНЕТО НА НУЛЕВА БАЗА В КОРПОРАТИВНОТО ПЛАНИРАНЕ

Михаил Симеонов Чиприянов, доц. д-р
Катедра „Стратегическо планиране“,
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов,
E-mail: m.chipriyanov@uni-svishtov.bg

Елица Лазарова Кръстева, гл. ас. д-р
Катедра „Стратегическо планиране“,
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов,
E-mail: e.lazarova@uni-svishtov.bg

***Резюме:** В доклада се извеждат доказателства за актуалността на използването на корпоративния подход в сферата на високоефективното планиране и управление в корпоративния сектор. Изследват се ползите от бюджетирането за формирането на стратегическия целеви портфейл на компанията. Обръща се специално внимание на т.нар. бюджетиране на нулева база и се извеждат специфичните черти на неговото приложение.*

***Ключови думи:** бюджетиране, бюджетиране на нулева база, бюджетиране базирано на дейностите, корпоративно планиране, корпоративен мениджмънт.*

***JEL:** M21.*

ZERO-BASED BUDGETING IN CORPORATE PLANNING

Assoc. Prof. Michail Simeonov Chipriyanov, Ph.D.
Department of Strategic planning,
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov,
E-mail: m.chipriyanov@uni-svishtov.bg

Head Assist. Prof. Elitsa Lazarova Krasteva, Ph.D.
Department of Strategic planning,
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov,
E-mail: e.lazarova@uni-svishtov.bg

***Abstract:** This paper provides evidence of the relevance of using the corporate approach in the area of high-performance planning and management in the corporate sector. The benefits of budgeting for the formation of the strategic target portfolio of the company are explored. Special attention is paid to the zero-based budgeting and the specific features of its application.*

Keywords: *budgeting, zero-based budgeting, activity-based budgeting, corporate planning, corporate management.*

JEL: M21.

I.

Доказателствата за актуалността на корпоративния подход и предимствата, с които той допринася за високоефективното планиране и мениджмънт в организациите от корпоративния сектор биха могли да се изведат в направления като: лансиране на успешни, конкурентни продукти на пазара и получаване на „най-добрата“ възможна цена за тях; оптимално възползване от съществуващите производствени и маркетингови потенциали; прецизно и навременно осъществяване на разработените програми и проекти за реализация на корпоративната стратегия и т.н.

Корпоративното планиране е насочено към намирането на отговори и решения на въпросите за това каква да бъде компанията след няколко години, каква да бъде нейната пазарна позиция и кои свои стратегически звена и бизнес единици да развива с приоритет.

При *бипартидното* схващане на корпоративното планиране могат да се открият два основни компонента, а именно: формулиране на стратегията (*Strategy Formulation Cycle*) и реализиране на стратегията (*Strategy Implementation Cycle*). Формулирането включва дефиниране на корпоративната визия, стратегически анализ, изграждане на целевата уредба и определяне (избор) на типа на стратегията. Реализирането на стратегията обхваща внедряването, контролирането и регулирането на стратегията.

С интегрирането на етапа „Разработване на корпоративен план“ към методиката за формулиране на корпоративната стратегия ще се реализират редица положителни ефекти като: по-добро свързване на началната позиция с целевата позиция на компанията на пазара; точно дефиниране на пътищата и средствата за най-рационално изпълнение на параметрите на корпоративната стратегия; повишаване степента на гъвкавост и „отвореност“ към промени на процесите по развитие на дейността и др.

II.

Бюджетирането все повече се възприема като задължителен процес на определяне в количествено и стойностно изражение на продажбите; производството; доставката на материали и други (Чиприянова, Теоретико-методологични аспекти на счетоводното бюджетиране, 2012, книга 5). Изготвянето на оперативни и финансови бюджети е ориентирано към създаването и осигуряването на полезна информация за стопанската дейност за бъдещия отчетен период и към отчитането на резултати (Чиприянова, Бюд-

жетирането в селскостопанското предприятие - елемент на съвременната счетоводна система за информационно осигуряване на управлението му, 2013, книга 70). За обвързване на фирменото планиране с процеса на определяне изпълнението на дейността, се определят бюджетни показатели и респ. фактическите показатели се съпоставят с бюджетните (Чиприянова, Current aspects in financial accounting training as a factor affecting leadership skills development, 2019, стр. 378).

По-долу е дадена кратка характеристика на основните подходи за бюджетирание в бизнесорганизацията (Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз, 2013):

Класически подход за бюджетирание. Приложим е, където потреблението на ресурси варира пропорционално на обема на продукцията. За индиректните разходи и поддържащите дейности, при които няма ясна връзка с обема на продукцията и които не са пряко зависими от колебанията в нейния обем, класическият бюджет служи единствено за оторизирането на дадения разход. Дейностите на бюджетът от предходния период са основа, като се допълват/регулират с предвижданите изменения за бъдещето. Въз основа на оригинални източници на данни за миналия отчетен период, се прави изчисляването на прогнозните данни. Първо се изготвят двата основополагащи бюджета - „Продажби” и „Запаси от готова продукция”, след което бюджет „Производство”, „Разходи за материали” и т.н. (Чиприянова, Практикоприложни аспекти на счетоводното бюджетирание, 2013, бр. 2).

Бюджетирание базирано на дейностите (Activity-Based Budgeting). Целта тук е да се оторизират разходите единствено за ресурсите нужни за дейностите, чието изпълнение гарантира достигането на целите. Разходните обекти са началната точка и обема на продукцията, която е бюджетирана за тях показва необходимите (важните) дейности. Този подход осигурява рамка за „разбиране“ и оценяване на ресурсите, които ще благоприятстват достигане целите на компанията. Стимулират се възходящи или низходящи промени още по времето на изготвянето и утвърждаването на бюджета.

Бюджетирание на нулева база (Zero-Based Budgeting). Основано е на схващането, че разпределението на разходите следва да се процедира от база нула, като бюджетите се изготвят при положение, че всички проекти предстои тепърва да стартират. Осигурява се повишаване ефективността на разходване на средствата посредством анализиране на съществуващите дейности и запазване и развиване на ефективните дейности. Успоредно с това се цели реструктуриране/елиминиране на недостатъчно ефективните дейности и проекти. Така се стига до преобразуване на дейности и проекти, при които не е открита оптимална връзка между разходите и резултатите в дългосрочен аспект.

III.

При по-традиционните начини за бюджетиране се наблюдава едно до голяма степен възпроизвеждане на досегашните стойности на отделните бюджетни статии, като аргументация се дава единствено на нарастващите промени. Практиката е доказала предимствата на тези начини на бюджетиране, но с уговорката, че са приложими при компании със стабилни темпове на развитие и при работа в условията на стабилна пазарна среда. Докато при бюджетирането на нулева база се акцентира на една цялостна нова оценка на ефективността на проектите и дейностите, което е подходящо в условията на промени.

Основните позитивни страни от бюджетирането на нулева база могат да се представят по следния начин (Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз, 2013): тук се търси такова разпределение на средствата, което е базирано на нуждите и ползите; създава се аналитична нагласа и нагласа за изпитване и преценка и се реорганизируют дейностите за по-висока ефективност; вниманието е върху връзките между крайните резултати, осъществяваните дейности и инвестициите; избира се този обхват на дейностите, който съответства на разполагаемите ресурси.

Бюджетирането на нулева база е такъв метод на бюджетиране, при който се започва от „нулева база“ и всяка функция в рамките на една компания се анализира за нейните нужди и разходи. След това бюджетите се изграждат около необходимото за предстоящия период, независимо дали всеки бюджет е по-висок или по-нисък от предишния. (Dotdash publishing)

Внедряване на бюджетиране на нулева база е свързано с последователност от етапи (Lucey, 1996) (Ананькина, Данилоучин, & etc., 2002) (Хруцкий & Гамаюнов, 2006) (Кръстева-Христова, 2014): 1) определяне обектите на бюджетиране, тяхното ръководство, както и очаквания ефект за бизнесорганизацията; 2) задаване на критериите за ефективност при достигане на целите, което е валидно за всички варианти; 3) съставяне на пакети от решения на основата на алтернативни варианти за осъществяване на всеки от обектите; 4) подреждане на отделните пакети решения съобразно тяхната значимост за изпълнение целите на компанията; 5) избиране на най-благоприятното решение.

Така бюджетирането на нулева база ще спомогне за преразпределение на ресурсите от по-маловажни към по-важни дейности и проекти за стратегическото развитие на компанията. Улеснено се изпълняват стратегическите цели, а от там – и общоорганизационната (корпоративната) стратегия. Бюджетирането на нулева база съдейства за реализирането на промяната в управленския процес. Подпомага се стратегическото планиране и стратегическия мениджмънт по приоритетните направления на дейността. Отговаря се на измененията и предизвикателствата, произтича-

щи от обкръжаващата социално-икономическа среда като същевременно се преодоляват вътрешни организационни, функционални или технологични затруднения и се повишава ефективността на дейностите.

Бюджетирането на нулева база се характеризира със сравнително по-висока сложност и по-висока цена на изпълнението, което го прави подходящо за използване в страни от областта на разходите за преки материали, пряк труд и общите производствени разходи.

* * *

Бюджетирането на нулева база е удачно да се прилага периодично, например веднъж на 3 години или при установяване на сериозна динамика във външните или вътрешните фактори.

Конкретизираните чрез планирането на дейностите, разработването на проекти и бюджетирането параметри на стратегията се фиксират и „съхраняват“ по тематични направления. Посредством бюджетирането те се адаптират взаимно и се интерпретират в едно цяло. Което спомага и за тяхното последващо окончателно включване към формулираната корпоративна стратегия чрез изготвянето на корпоративния стратегически план.

ЛИТЕРАТУРА

- Ананькина, Е., Данилоучин, С., & etc. (2002). *Контролинг как инструмент управления предприятием*. Москва: ЮНИТИ.
- Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз. (Октомври 2013 г.). *Бюджетен процес. Видове техники. Техники за бюджетиране*. Свалено от По: Интер Акаунт Файненшъл Сървисиз. Бюджетен процес. Видове техники. Техники за бюджетиране <https://interaccount.eu/upload/files/Публикации-Анализи-Документи/Бюджетен%20Видове%20бюджети.%20Техн>
- Кръстева-Христова, Р. (2014). Бюджетирането на нулева база при кризисно управление. *Научни трудове на Русенския университет, т. 53* (серия 5.1), стр. 120.
- Фостер, Д., & Хорнгрен, Ч. (1995). Бухгалтерский учет: управленский аспект. *Финансы и статистика*, 259.
- Хруцкий, В., & Гамаюнов, В. (2006). Внутрифирменное бюджетирование. *Финансы и статистика*, 287-291.
- Чиприянова, Г. (2012, книга 5). Теоретико-методологични аспекти на счетоводното бюджетиране. *Годишен алманах Научни изследвания на докторанти, книга 5*, с. 202.
- Чиприянова, Г. (2013, бр. 2). Практикоприложни аспекти на счетоводното бюджетиране. *Бизнес управление, бр. 2*, с. 62.

- Чиприянова, Г. (2013, книга 70). Бюджетирането в селскостопанското предприятие - елемент на съвременната счетоводна система за информационно осигуряване на управлението му. От *Възможности за усъвършенстване на счетоводната информационна система в селскостопанските предприятия* (стр. с. 183-184). Свищов: АИ „Ценов“.
- Чиприянова, Г. (2019). Current aspects in financial accounting training as a factor affecting leadership skills development. От *Сборник доклади от Международна научно-практическа конференция България на регионите' 2019* (стр. с. 379). Пловдив: АИ „Талант“.
- Dotdash publishing. (н.д.). *Zero-Based Budgeting (ZBB)*. Свалено от Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/z/zbb.asp>
- (1998). *Instruction for Preparing and Submitting Agency Strategic Plans. Governor`s Office of Budget and Planning (Texas) u a., Fiscal Years 1999-2003*.
- Bonquin, H. (1992). La maitrise des budgets dans l`entreprise. *Economica*, 56-63.
- Hinterhuber, H. (1992). *Strategische Unternehmensführung. BI. Strategisches Denken: Vision, Unternehmungspolitik, Strategie*. Berlin-New York: de Gruyter.
- Lucey, T. (1996). *Management Accounting*. London: DP Publication LTD.
- Tschandl, M. P. (2012). *Moderne Budgetierung. Controller-Statements Instrumente, Internationaler Controller Verein*. Gauting: Internationaler Controller Verein.

НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ В ИНТЕГРИРАНИТЕ ОТЧЕТИ

Николина Грозева, доц. д-р
Катедра „Икономика”, ВСУ „Черноризец храбър”
E-mail: nikolina.grozeva@vfu.bg

***Резюме:** Счетоводството, като основно средство за комуникация между икономическите контрагенти на капиталовите пазари, претърпява промени в съдържателен, политически и технически аспект. Настоящият доклад има за задача да насочи вниманието към ролята на оповестяването на нефинансова информация за нематериалните активи в допълнение на финансовите отчети.*

***Ключови думи:** нематериални активи, интегрирана отчетност.*

***JEL:** M41.*

INTANGIBLE ASSETS IN INTEGRATED REPORTING

Assoc. Prof. Nikolina Grozeva, PhD
Department of Economics, VFU “Chernorizets Hrabar”
E-mail: nikolina.grozeva@vfu.bg

***Abstract:** Accounting, as a way of communication between economic counterparties on capital markets, is undergoing changes in its content, policy and technical issues. This research paper aims to draw attention to the role of disclosing non-financial information about intangible assets in addition to the financial statements.*

***Key words:** intangible assets, integrated reporting.*

***JEL:** M41.*

1. Въведение

През последните години процесът на глобализация на икономиката в световен мащаб наложи необходимостта от изграждане на адекватна система за комуникация на капиталовите пазари. Това доведе до повишаване на изискванията към информацията в годишните финансови отчети на компаниите, търгуващи на международните фондови борси. В резултат на това икономическо развитие възникват нов тип предприятия, базирани на знанието. Този тип предприятия притежават малко материални активи (ако изобщо притежават такива), следователно нематериалните активи изместват вещественния капитал като основен източник на икономическа стойност. Като резултат може да се обобщи, че се е променил характерът на корпорациите и на активите, които те използват и от които се нуждаят.

В новите икономически условия счетоводството, като основно средство за комуникация между икономическите контрагенти на тези пазари, претърпява промени в съдържателен, политически и технически аспект.

Като основни цели на промяната в принципите и методите за формирането и изграждането на обективна от гледна точка на съвременната икономическа реалност, система за счетоводна информация, биха могли да се открият най-общо следните направления:

- стремеж за унифициране на счетоводните правила в световен мащаб, което намери израз в започналия процес на конвергенция между Международните счетоводни стандарти (МСФО/МСС) и Американските общоприети счетоводни принципи (ОПСП на САЩ).
- разширяване на информационния обseg на традиционното счетоводство чрез включване на нови концепции за оценка на дейността и стойността на компаниите като допълнение към финансовата информация в отчетите.

2. Оповестяване на нематериалните активи – проблеми и решения.

Настоящият доклад има за задача да насочи вниманието към ролята на оповестяването на нефинансова информация за нематериалните активи в допълнение на финансовите отчети от гледна точка на съществеността ѝ за външните потребители.

Въпреки, че способността за създаване на иновации, гъвкавостта и успешното управление на взаимоотношенията с клиенти и доставчици се превръщат в основен фактор за създаване на стойност за повечето предприятия от новата икономика, действащите в момента правила за оповестяване на финансовата информация, не могат адекватно да обхванат, да оценят и развиват ефективността на тъй наречения “интелектуален капитал”.

Най-общо казано интелектуалния капитал представлява разликата между пазарната и балансовата стойност на търгуемите на капиталовия пазар компании. В счетоводно – финансовата литература се използва понятието “вътрешносъздадени нематериални активи”, чието съдържание по своята същност е сходно с термина “интелектуален капитал”, т.е. всичко онова което предприятието притежава, но не може да представи в счетоводния си баланс (вътрешносъздадена репутация).

Проблемът с оповестяването на нематериалните активи възниква от факта, че счетоводните правила за първоначално признаване са различни по отношение на придобитите от вън и вътрешносъздадените нематериални активи. Първата категория се признават в момента на тяхното окончателно придобиване и следователно задължително се представят в счетоводния баланс на предприятието, независимо дали отчетът е съставен по

МСС/МСФО или по ОПСП на САЩ. За вътрешногенерираните търговски марки, издателски права, клиентски бази съществува изришна забрана за счетоводното им признаване като активи, което логично ги изключва от счетоводния баланс. Разходите за тяхното придобиване, обаче, са включени в Отчета за доходите, което води до изкуствено намаляване на печалбите на компаниите, които инвестират в бъдещето си развитие в сравнение с неинвестиращите предприятия. В тази връзка възниква въпросът не носят ли подобни ресурси икономически ползи, на компанията, която ги развива?

В случай, че за придобит в предприятието обект, различен от изброените, в последствие се установи че изпълнява общите и специфични критерии за първоначално признаване като нематериален актив, то той се завежда като такъв. В съответствие с МСС 38 разходите за научноизследователската фаза се отписват като текущи, а тези по развитието на продукта се капитализират. В подобна ситуация се налага изводът, че активът се представя “частично” в баланса на предприятието. Според ОПСП (SFAS2), разходите на научната и развойна фаза се отчитат като текущи, като е предвидено изключение за разработения в предприятието софтуер.

Всички споменати особености на счетоводното третиране на нематериалните активи са (1) причина за отклонението на балансовата от пазарната стойност на компаниите и (2) водят до информационна асиметрия от гледна точка на управлението от една страна и на инвеститорите от друга. Тази ситуация е причина мениджърите да търсят нови подходи и методи за представяне на реалната дейност и състояние на поверените им компании, което във всички случаи обуславя необходимостта от генериране на допълнителна аналитична и във висока степен нефинансова информация.

През последните години по този, както и по други въпроси, касаещи недостатъчното оповестяване от старана на компаниите бяха направени стъпки към включване на нефинансова информация в корпоративната отчетност с общо предназначение.

Първо, беше създаден Международен съвет по интегрирана отчетност (IIRC), чиято цел беше да разработи приложението на концепцията за интегрирана отчетност. В резултат през 2013 беше приета Концептуална рамка на интегрираната отчетност (The International Integrated Reporting Framework). Според нея интегрираните отчети са съвкупност от финансова и нефинансова информация за това как стратегията на организацията, управлението, представянето и перспективите, в контекста на външната среда, водят до създаване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен период (Вейсел, 2018). Рамката регламентира представянето на информация за шест вида капитал за генериране на стойност от компаниите – финансов, производствен, човешки, интелектуален, социален капитал и взаимоотношения, природен капитал. Що се отнася до вътрешносъздадените нематериални активи се регламентира оповестяването им в секцията за интелектуалния капитал – интелектуална собственост, органи-

зационен капитал, като човешки капитал, както и на нематериални активи, свързани с марката и репутацията на предприятието в секцията на социалния капитал и взаимоотношения. В рамката е регламентирано, че предприятията могат да възприемат и друга класификация на интелектуалния капитал, но следва да оповестяват информация за изброените категории, ако от тях се генерира стойност в хода на дейността.

Считаме, че това уточнение е необходимо, тъй като в литературата още от 90те години на миналия век съществуват класификации на интелектуалния капитал, възприети и в управленската практика. Някои автори го използват като синоним на нематериалните активи (Lev, 2001). В преглед на литературата, извършен предимно в специализираната периодика в областта на управлението, в която област първоначално възниква тази концепция, Kaufmann and Schneider (2004) стигат до заключението, че все още няма наложена се общоприета дефиниция или класификация на понятието „интелектуален капитал”. Пионерите в тази област – Edvinson и Malone (1997), го класифицират в две категории: човешки и структурен капитал. От тяхната работа са силно повлияни и изследванията на други автори. В резултат повечето автори в областта на управлението класифицират интелектуалния капитал в три категории: едната е свързана със служителите, които най-често се определят като „човешки капитал”, втората – с вътрешните процеси и структури, най-често определяна като структурен или организационен капитал, а третата – с клиентите, наричана външна структура, капитал на взаимоотношенията или клиентски капитал (Kaufmann, L., Schneider, Y., 2004).

Второ, от началото на 2017г. е в сила Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи (ОВ, L 330/1 от 15 ноември 2014г.). Директивата беше транспонирана в законодателствата на страните-членки, като намери израз в действащото търговско и/или счетоводно законодателство, както в България с приемането на Закон за счетоводството през 2016г. и неговото последващо изменение. В обхвата на нефинансовата декларация, която се регламентира с директивата не се предвижда отделно изришно оповестяване на информация за нематериалните активи или интелектуалния капитал.

3. Заключение.

В заключение можем да обобщим, че в резултат на процесите, обусловили мястото на нематериалните активи като източник на стойност за компаниите през февруари 2020г. беше инициирана дискусия на ниво ЕС и в последствие публикуван документ „Обобщен доклад върху публична

консултация за изменението на директивата за нефинансова информация” (Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive 20 February 2020 - 11 June 2020, 2020) относно необходимостта от разширяване на обхвата на оповестяването на нематериалните активи. В отговор „50% от респондентите са на мнение, че от компаниите трябва да се изисква оповестяване на нефинансова информация за нематериалните активи.” Наред с тази, бяха предприети и други инициативи от EFAA и EFRAG в същата посока. Следователно оповестяването на нефинансова информация за нематериалните активи предстои да бъде разширено и регламентирано, което ще засегне голям кръг предприятия. Това е стъпка в правилна посока, тъй като нематериалните активи в съвременната икономическа реалност са съществен източник на стойност за компаниите, респективно за тяхното устойчиво развитие - факт, който следва да намери адекватно отражение в рамките на корпоративните отчети.

ЛИТЕРАТУРА

- Вейсел, А. (2018). Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети. Списание на ИДЕС, бр. 01/2018, година XXII, 1-14.
- Bontis, N. (1998). Intellectual Capital: An exploratory study that develops measures and models. *Management Decision*, 36/2, p. 63–76.
- Edvinson, L., Malone, M. S.(1997). Intellectual capital – the proven way to establish your company’s real value by measuring its hidden brainpower”, London: Judy Piatkus (Publishers) Ltd.
- Kaufmann, L., Schneider, Y.(2004). Intangibles: A Synthesis of Current Research. *Journal of Intellectual Capital*, 5/3, pp. 366-388.
- Lev, B. (2001) *Intangibles. Management, Measurement, and Reporting*. Washington, D.C: Brookings Institution Press.
- Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive 20 February 2020 - 11 June 2020. (2020, 29 July). Retrieved October 11, 2020 from <https://www.cafr.ro/wp-content/uploads/2020/08/EC-summary-report-NFRD-consultation.pdf>.
- МСС 38 Нематериални активи.
- Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 г. за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи (ОВ, L 330/1 от 15 ноември 2014г.).

ОПОВЕСТЯВАНЕ НА НЕФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ ОТНОСНО БОРБАТА С КОРУПЦИЯТА ОТ ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ОБЩЕСТВЕН ИНТЕРЕС

Павлина Димитрова, доц.д-р
Катедра Икономика и финанси, ВУАРР,
E-mail: pdimitrova@uard.bg

***Резюме:** Оповестяване на информацията относно борбата с корупцията и възприетите антикорупционни мерки от предприятията е от ключово значение за цялото общество. В този контекст, корупцията е основна заплаха за правовата държава, за социалното и икономическо развитие за функционирането на съдебната, здравна, образователна системи.*

В настоящия доклад се разглежда от теоретичен и практико-приложен аспект антикорупционните политики в Нефинансовата декларация на предприятия от обществен интерес.

***Ключови думи:** мерки за борба с корупцията, предприятия от обществен интерес, критерии за определяне на риска, механизми за огласяване на корупционни практики.*

***JEL:** M41.*

DISCLOSURE OF NON-FINANCIAL INFORMATION REGARDING THE FIGHT AGAINST CORRUPTION BY PUBLIC INTEREST ENTERPRISES

Assoc. Prof. Pavlina Dimitrova
Department of Economics and Finance,
University of Agribusiness and Rural Development,
E-mail:pdimitrova@uard.bg

***Abstract:** Disclosure of information on the fight against corruption and the anti-corruption measures adopted by enterprises is of key importance for the whole society. In this context, corruption is a major threat to the rule of law, to social and economic development, to the functioning of the judiciary, health and education systems.*

In this report are examined from a theoretical and practical point of view the anti-corruption policies in the Non-Financial Declaration of Public Interest Entities.

***Key words:** anti-corruption measures, Public Interest Entities, risk criteria, mechanisms for publicizing corrupt practices.*

***JEL:** M 41.*

1. Въведение

Публичната нефинансова отчетност разкрива информация за дейността на предприятието в контекста на социалната отговорност и устойчиво развитие като показва достигнатите резултати в тези насоки. Определените от Закона за счетоводството предприятия от обществен интерес трябва да изготвят Нефинансова декларация. Декларацията е упомената в чл.48 от Закона и както се вижда от наименованието съдържа само дескриптивна информация. Документът се изготвя само от онези предприятия от обществен интерес, които за отчетния период към 31.12 отчитат среден брой на персонала над 500 човека.

2. Изложение

Европейската комисия предлага публикуване на съществена информация, която включва и “въпросите, свързани с борбата с корупцията и откупите”.

По отношение борбата с корупцията – необходимо е да се изясни понятието „корупция“ от етимологична гледна точка. Терминът се разглежда като „подкупничество, продажничество, поквара, разложение, падение, развала, деморализация“. В този смисъл корупцията е свързана и с деградиране на личността, с липсата на морални устои“ (*Български тълковен речник*) .

Българският юридически речник определя следното значение: „Антиобществено явление, характеризиращо се с морална поквара на личността или социалната група и с противозаконно използване на служебното или друго положение за получаване на противозаконна облага. Най-ярка проява на корупцията е подкупът“. „Като понятие корупцията се представя за злоупотреба с власт и лична печалба.“ (*Български юридически речник, 2019*)

Така представен, терминът корупция може да се характеризира така:

- ✓ създаването на връзка между две или повече лица;
- ✓ връзката се базира на взаимна изгода, обикновено водеща до обогатяване материално на всички страни;
- ✓ това е вид сделка, но поради нейния предмет се счита от правото за нищожна;
- ✓ за да възникне тази връзка е нужно да са налице изкривени възгледи на личността, т.е. липсата на емпатия към страната, която ще пострада вследствие от действията на лицата;
- ✓ страната която е губеща може да бъде както държавата/общините, така и физически, юридически лица;
- ✓ задължително е налице нарушаване на правни норми;
- ✓ действията са извършени винаги с умисъл, т.е. изключва се нехайство, бездействие, липса на опит или преумора;

Възприетите форми на корупционно поведение са :

- активен и пасивен подкуп на местни и чуждестранни държавни служители;
- активен и пасивен подкуп на национални и чуждестранни парламентаристи и членове на международни парламентарни асамблеи;
- активен и пасивен подкуп в частния сектор и др.;

Ключов документ, регламентиращ борбата с корупцията е „Гражданска конвенция за корупцията“. В нея се определят как държавите противодействат на посоченото негативно обществено явление. Съгласно тази конвенция, „корупция е искането, предлагането, даването или приемането, пряко или косвено, на подкуп или всяка друга наследваща се облага или обещаването на такава, което засяга надлежното изпълнение на някое задължение или поведението, което се изисква от приемащия подкупа, непологащата се облага или обещаването на такава.“(*Гражданска конвенция за корупция, 2003*).

Освен това, „корупцията представлява голяма заплаха за правовата държава, демокрацията и правата на човека, справедливостта и социалното правосъдие, възпрепятства икономическото развитие и заплашва правилното и лоялно функциониране на пазарните икономики“ (*Наказателен кодекс 2020*). В контекста на всичко това, може да се зададе въпроса, след като това явление подкопава устоите на една правова държава кои са механизмите за борба с него? На първо място е необходимо да се уточни – дали е възможно изцяло да бъде изкоренена корупцията? В този смисъл трябва да се направи паралел – корупция и психологически аспекти. Оказва се, че лицата, които израстват с ниска самооценка още от детството, при назначаването им на висок пост компенсират липсата на себеуважение с висок стандарт на живот и търговия с влияние.

Необходимо е да се оповести съществена информация за начина по който предприятията разрешават въпросите и случаите, свързани с корупцията.

За да бъде възможно извършване на емпирично изследване, ще се използват данните от представителна извадка. За целта се използва списъка на предприятията от обществен интерес и класацията K100 на вестник Капитал. В първия регистър са оповестени 569 предприятия . От тях няма да се вземат предвид тези, които са в процес на несъстоятелност, с отнет лиценз или отписани от регистъра – обявени са 63 такива дружества. От останалите трябва да изберем само онези, които са големи и са със средно списъчен брой на персонала над 500 човека. Така действащите организации остават 89. Статистически значима извадка е над 15% от изследваната съвкупност. В случая изследваните предприятия представляват 42% от извадката. Изследваният период е тригодишен – 2017г. и 2018 г., и 2019 г. . Извадката от корпорациите е поместена в следната таблица:

Извадка на изследваните компании

| Номер по ред | Наименование на публичното дружество | Класификация на икономическите дейности (КИД) |
|--------------|---|--|
| 1 | <u>АЕЦ Козлодуй ЕАД</u> | Производство, пренос и разпределение на електрическа енергия |
| 2 | <u>Български енергиен холдинг ЕАД</u> | Разпределение на ел.енергия |
| 3 | <u>ВиК Бургас ЕАД</u> | Събиране, пречистване и доставяне на води |
| 4 | <u>ВиК Варна ЕАД</u> | Събиране, пречистване и доставяне на води |
| 5 | <u>Доверие Обединен холдинг АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 6 | <u>Еврохолд България АД-София</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 7 | <u>Булбанк АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 8 | <u>Булгартабак холдинг АД-София</u> | Производство на тютюневи изделия |
| 9 | <u>Доверие Обединен Холдинг АД-София</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 10 | <u>ДП НК Железопътна инфраструктура</u> | Ремонт, поддържане и експлоатация на железопътна инфраструктура |
| 11 | <u>ДСК АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 12 | <u>ЕВН</u> | Доставка на електрическа енергия |
| 13 | <u>Еврохолд България АД-София</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 14 | <u>ЗАД Булстрад Виена иншурънс груп-София</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 15 | <u>М+С Хидравлик АД</u> | Производство на хидравлични помпи, хидравлични и пневматични двигатели |
| 16 | <u>Неохим АД - Димитровград</u> | Производство на химични продукти |
| 17 | <u>Първа инвестиционна банка АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 18 | <u>Петрол АД</u> | Търговия на автомобилни горива и смазочни материали |
| 19 | <u>Райфайзенбанк АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 20 | <u>Синергон холдинг АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 21 | <u>Спиди АД</u> | Пощенски и куриерски услуги |
| 22 | <u>Стара планина холд АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |
| 23 | <u>Софийска вода АД</u> | Преработваща промишленост |
| 24 | <u>Юрий Гагарин АД</u> | Печатна дейност |
| 25 | <u>Юробанк АД</u> | Финансови и застрахователни дейности |

За изследването се ползва информация от сайта на БФБ (<http://www.x3news.com>) и собствените интернет-страници на компаниите. Трудности се срещат при отсяването на компаниите - на първо място трябва да отговарят на критерия да са ПОИ и големи предприятия, а на второ - да поддържат средносписъчен брой на служителите и работниците над 500 човека. Ще бъдат взети предвид следните критерии:

➤ *Критерий 1 - критериите, използвани при оценка на риска, свързани с корупцията;*

➤ *Критерий 2 - процесите за вътрешен контрол и ресурсите, предназначени за предотвратяване на корупцията и подкупите;*

➤ *Критерий 3 – използваните механизми за подаване на сигнали за нарушения, свързани с подкупи.*

За измерване на нефинансовата информация ще се използват индекси за разкриване на информация – бинарни променливи [10] (0-при липса на информация; 0.5 –ако информацията само е упомената с 1-2 изречения без изчерпателно да е обяснена; 1-ако информацията е налична и подробна).

3. Резултати

а/ най-висок резултат за всички компании се отчита по критерий 2 - процеси за вътрешен контрол и ресурси за предотвратяване на подкупи (0,32) за 2019 г. Обособени са най-вече Сектори за превенция и противодействие на корупцията.

б/ критерий 1 е с най-ниско ниво средно за всички предприятия - респ. 0.10 до 0.16 (за 2017, 2018 и 2019 г.). В нефинансовата декларация не са достъпни ясни критерии за оценка на риска от корупция. Компаниите или не ги обявяват или препращат към други документи, които липсват в интернет-пространството.

в/ критерий 3 варира от 0.16 до 0.22 за съответните години. Тук информацията е под формата на 1-2 изречения, с които се декларира, че могат да се подават сигнали чрез електронна поща, обикновена поща, горещ телефон или устно предаване към прекия ръководител.

г/ всички критерии са под 0.5, което говори за слабо равнище на оповестяване на информацията относно корупцията и оценката на рисковете, свързани с нея.

д/ единица е отразена за компаниите АЕЦ Козлодуй и НК Железопътна инфраструктура за всички показатели.

е/ фактът, че за нито една година, за нито един критерий няма среден коефициент единица е показателен, че компаниите все още се „учат” как да изготвят декларацията или просто не считат за изключително важно да анализират подробно политиките си в тази област.

Заклучение

Политики касаещи антикорупцията са съвкупност от мерки и цели, регулиращи отношенията между дружествата и служителите и трети лица, обединявайки усилията в общи социални цели. Оповестяването на такъв вид данни е ефективно не само за отделни групи хора, но и за цялото общество. Независимо, че оповестяването на такъв вид информация започна преди 3 години, са направени конкретни изводи.

Трудностите за извършването на подобен род анализ на нефинансова информация произтичат от липсата на единен регистър на компаниите, които са законово задължени да изготвят документа. Необходимо е да се въведат единни критерии или показатели чрез които да се осъществи съпоставимост на информацията. Препоръчителният подход на оповестяване има както плюсове, така и минуси.

Извършеният анализ дава повод за размисъл дали компаниите считат оповестяването на рисковете и антикорупционните мерки за данни с ключово значение. Очевидно е, че има какво още да се представи в тази насока.

ЛИТЕРАТУРА

Георгиев, Г., Велинов, Л. (1994). Български юридически речник. Отворено общество, София, с.161

Закон за счетоводството (2015)., ДВ бр. 95/2015...посл. изм. бр.26/2020

Наказателен кодекс, Интернет-ресурс:
<https://www.lex.bg/laws/ldoc/1589654529> ,чл.304б

Указание на МФ от 21.12.2017 относно прилагане на Глава 7 Годишни доклади, раздел 3 Нефинансова декларация и раздел 4 Консолидирана нефинансова декларация, www.minfin.bg

Гражданска конвенция за корупцията -
https://www.mzh.government.bg/media/filer_public/2018/02/26/grazhdanska-konventsia-koruptsiya.pdf

Интернет-ресурс: Criminal Law Convention on Corruption:
<https://rm.coe.int/168007f3f5>

Сайт на БФБ :<http://www.x3news.com>

ПОЛИТИЧЕСКАЯ СИТУАЦИЯ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ КАК ФАКТОР ВЛИЯНИЯ НА КАЧЕСТВО ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Светлана Безручук, доцент,
Кандидат экономических наук кафедры учета и аудита,
Государственный университет „Житомирская политехника“,
E-mail: bezruchuksl@gmail.com

***Резюме:** рассмотрено влияние законодательного регулирования и политической ситуации на интегрированную отчетность. Выявлены составляющие факторы такого влияния, которые состоят из состояния политической системы; комплекс взаимодействий между его субъектами за определенное время; степени законодательного регулирования; применения правовых норм и стандартов; степени применения профессионального суждения. Исследуются критерии, повышающие или понижающие качество интегрированной отчетности, и приводится их влияние.*

***JEL:** M40, M48, Q01.*

POLITICAL SITUATION AND LEGISLATIVE REGULATION AS FACTORS OF INFLUENCE ON THE QUALITY OF INTEGRATED REPORTING

Svitlana Bezruchuk, PhD in Economics, Assistant Professor,
Assistant Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Zhytomyr Polytechnic State University
E-mail: bezruchuksl@gmail.com

***Abstract:** the influence of legislative regulation and political situation on integrated reporting is considered. The constituent factors of such influence are identified, which consist of the tan of the political system; complex of interactions between its subjects for a certain time; degree of legislative regulation; application of legal norms and standards; degree of application of professional judgment. The criteria that increase or decrease the quality of integrated reporting are studied and their influence is given.*

***Key words:** quality of reporting, integrated reporting, policy.*

***JEL:** M40, M48, Q01.*

1. Введение

Интегрированная отчетность - это сведение воедино финансовой и нефинансовой информации, отражающей способность организации создавать и поддерживать свою стоимость в кратко-, средне- и долгосрочном

периоде. Ожидается, что она, раскрывая информацию о предприятии, освещает показатели достижений компании для успешного функционирования на рынках капитала и привлечения инвесторов. Качество одной из частей интегрированной отчетности, а именно финансовой, должно было повыситься внедрением Международных стандартов финансовой отчетности. Однако, как показала практика, выгоды не были реализованы одинаково во всем мире, что связано с присущими им факторами (Elkana K. Kimeli, 2017). Что касается нефинансовой части, то теоретическое обоснование и практический опыт составления стандартизированных нефинансовых отчетов, а особенно оценки качества этой отчетности практически отсутствуют. Все это обуславливает необходимость исследования факторов, влияющих на показатели качества интегрированной отчетности.

2. Теоретическая база

Ученые определяют влияние различных факторов на качество интегрированной отчетности. Cooke, T.E., Wallace, R.S.O., (1990) определяют, что уровень регулирования раскрытия информации во многих развитых странах, определяется внешними и внутренними факторами, причем последние включают (1) стадию экономического развития; (2) неявные и явные цели общества (3) основные правовые нормы (кодексы или общие закон) и (4) значение культуры, как степень избегания неопределенности. Soderstrom N.S., Sun K.J. (2007) определяют, что качество бухгалтерского учета зависит от таких факторов, как корпоративные стимулы, политическая и правовая система страны и качество принятых стандартов. На первое место по влиянию на обеспечение качества информации Чижевска Л. (2013) выносит такой фактор как принятие нормативно-правовой базы.

Рассматривая ряд авторов, можно сделать вывод, что те авторы, исследования которых велось на примере развивающихся стран, или стран с нестабильной политической ситуацией, главными факторами влияния на качество бухгалтерского учета определяли правовую и политическую систему. Исследуя влияние факторов на качество интегрированной отчетности, большинство авторов определяют, что чем меньше разрыв между национальными и международными стандартами и чем успешнее внедрения МСФО в конкретной стране, тем выше качество отчетности. Соответственно, внимание уделено факторам, которые способствуют устранению этого разрыва и соответственно, повышают качество отчетности. Исследование Ding et al. (2007) предоставляет эмпирические доказательства связи между стандартами финансовой отчетности и экономическими, финансовыми и управленческими институтами страны. И это влияет на качество отчетности в целом. Результаты анализа Ding et al. (2007) показывают, что основными факторами выступают правовая система, экономическое разви-

тие, важность фондовых рынков и концентрация собственности, а простое применение МСФО не обязательно может улучшить национальные системы бухгалтерского учета, если страны также не осуществляют глубоких изменений в политике экономического развития, механизмах корпоративного управления и функционирования финансового рынка в целом.

Elkana K. Kimeli (2017) к факторам успеха внедрения МСФО относит культурные, экономические и политические различия между разными странами. Автором установлено, что последствия и успех принятия МСФО зависят от экологических и институциональных факторов, таких как законодательная база и обеспечение выполнения законодательных требований, в свою очередь, зависит от конкретной страны. Directive 2014/95/EU для нефинансовой отчетности также на первом месте определяет требование описания политики, результатов и рисков, связанных с этими вопросами. Рассматриваемую детерминанту мы обозначили как детерминанту «политическая ситуация и степень законодательного регулирования». Наша аргументация базируется на том, что чем больше доверие инвесторов к стране в целом, тем и больше будет доверие к интегрированной отчетности. Определяем ее следующие составляющие: состояние политической системы (2.1) комплекс взаимодействий между ее субъектами за определенное время (2.2) степень законодательного регулирования (2.3) применения правовых норм и стандартов (2.4) степень применения профессионального суждения (2.5).

2.1. Состояние политической системы

Качество интегрированной отчетности зависит от следующих факторов: 1) установлено или нет жесткое нормативное регулирование представления отчетности (чем выше нормативное регулирование, тем меньше возможностей для представления искаженной отчетности, исключает манипулирование показателями, а следовательно, повышает полезность и ее качество) 2) насколько субъекты представления отчетности зависят от политической ситуации (политическая ситуация предоставляет возможность влияния на субъекта по отражению недостоверной информации в отчетности для привлечения потенциальных инвесторов). Подтверждает мнение M. Auwalu (2019), исследования которого показали, что там, где стандарт бухгалтерского учета противоречит правительственной политике, стандарт пересматривается. Очевидно, что это происходит в тех странах, которые не зависят от внешних субъектов. Пример Украины, политика которой направлена в Европейский Союз, свидетельствует о том, что внешнее воздействие имеет большое значение и приспособления к правилам ЕС относительно обнародования информации, которые требуют прозрачности.

2.2. Комплекс взаимодействий между ее субъектами за определенное время

Kraay, Kaufmann, & Mastruzzi (2010) определяют, что представление о качестве государственной службы и степени ее независимости от политического давления; качество формирования и реализации политики; и доверие к приверженности правительства к такой политике можно определить с помощью показателя эффективности правительства и контроля за коррупцией (Gov_Corr), который рассчитывается на основании данных, предоставленных в проекте «Мировые показатели управления» (WGI). В то же время, для обеспечения качества интегрированной отчетности важным также является показатель, отражающий зависимость субъекта от: 1) других субъектов хозяйствования; 2) государства или государственных органов власти. Чем больше субъект не будет зависеть от двух факторов, тем считаем, будет выше качество отчетности.

2.3. Степень законодательного регулирования

Во-первых, они влияют на качество бухгалтерского учета опосредованно через стандарты бухгалтерского учета. Международные бухгалтерские исследования показали, что качество бухгалтерского учета выше в странах с общим законодательством и высокой защитой прав акционеров (Auwalu M., 2019). С целью оценки влияния факторов на качество отчетности следует дать ответ на следующие вопросы: 1) является сильной нормативная база в стране, в которой формируется отчетность (слабая – уменьшает качество отчетности, сильная - повышает); 2) существуют ли весомое наказание за предоставление недостоверной информации в отчетности, или за манипулирование фактами и данными (отсутствие правовых норм об ответственности снижает качество отчетности, существование - повышает); 3) разработаны ли нормы профессиональной этики (наличие разработанных норм и их соблюдения может говорить о росте качества отчетности); 4) обязаны субъекты подавать интегрированную отчетность (обязанность представлять отчетность в комплексе с закрепленными нормами ответственности существенно повышают ее качество).

2.4. Применение правовых норм и стандартов

Mazzioni S., Klann R. C. (2016) на основе эмпирических результатов бухгалтерской литературы сделал вывод о том, что стандарты бухгалтерского учета отдельно не определяют результаты финансовой отчетности (качество бухгалтерской информации, измеряется различными способами). Мы же согласны с М. Auwalu (2019), что установление стандартов бухгалтерского учета - это политический процесс, в котором пользователи бухгалтерского учета, такие как налоговые органы, банки, акционеры, менеджеры и профсоюзы, оказывают значительное влияние на принятие

стандартов. Высокое качество стандартов бухгалтерского учета является одним из основных факторов повышения качества отчетных результатов бухгалтерского учета (Soderstrom, 2007). Заметим, что это не единственный фактор, потому что при отсутствии жесткого нормативного регулирования ответственности значение этого фактора нивелируется. Можем утверждать, что существование нормативной регламентации в примененной методологии формирования отчетности и ее уровень является предпосылками к качеству отчетности. Чем точнее и жестче регламентация, тем выше качество отчетности.

2.5. Степень применения профессионального суждения

Раскрытие существенной, полной и достоверной информации в финансовой отчетности, согласно которой ее пользователи смогут воспринимать правильные экономические решения, также зависит от того, в какой способ лица, осуществляющие бухгалтерский учет, будут применять существующие нормы права и достижения теории и практики бухгалтерского учета, а также от возможности использования ими профессионального суждения. Целью ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредвзятой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия. Именно эти критерии зависят от возможности и степени применения профессионального суждения бухгалтером. Для современного бухгалтерского учета не достаточным является наличие сильной нормативной базы и современных технологий. Настолько же важной, как и существующий профессионализм лиц, которые ведут бухгалтерский учет, выступает их этическая позиция. В этом смысле нельзя допускать, чтоб предположения бухгалтера влияли на качество учетной информации.

Ограничения альтернативных вариантов выбора бухгалтерского учета, может повысить качество бухгалтерской информации (S. Mazzioni, R.C. Klann, 2016). По нашему мнению, современное законодательство слишком расширило область применения профессионального суждения. Поэтому в этой части важны ответы на следующие вопросы: 1) является предоставленная отчетность правдивой; 2) какая информация раскрывается в отчетности; 3) степень беспристрастности субъектов ведения учета; 4) какова мера применения профессионального суждения.

3. Выводы

Оценку коэффициента политического влияния предлагаем осуществлять на основе отчета Doing Business. В дальнейших исследованиях нужно определить влияние других переменных, таких как политические,

институциональные, правовые, специфических для стран качество интегрированной отчетности и макроэкономические факторы, которые могут повлиять на составление такой отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

- Чижевська Л.В. Якість облікової інформації про грошові кошти, розрахунки і контроль за нею / Л.В. Чижевська // Культура народів Причорномор'я. - 2013. - № 258. - С. 96-99.
- Auwalu M. (2017). The Role of IFRS on Financial Reporting Quality and Global Convergence: A Conceptual Review. *Auwalu Musa International Business and Accounting Research Journal*. 2019; 3(1):67-76 DOI 10.15294/ibarj.v3i1.65.
- Elkana K. Kimeli (2017). IFRS Adoption and Capital Markets . *Journal of Finance and Accounting*. 2017, Vol. 5 No. 1, 19-30/ DOI: 10.12691/jfa-5-1-4.
- Ding, Y., Hope O., Jeanjean T. and Stolowy H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(1): 1–38.
- Kraay A., Kaufmann D., Mastruzzi M. (2010). The worldwide governance indicators: Methodology and analytical issues. (Policy Research Working Paper No. WPS 5430). World Bank.
- Mazzioni S., Klann R. C. (2016) Determining the accounting quality from the perspective of business features. *Enfoque: Reflexão Contábil*. 2016;35(1):55-73. DOI 10.4025/enfoque.v35i1.30510
- Soderstrom, N.S., Sun K.J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: a review. *European Accounting Review*, 16 (4), 675-702.
- Cooke T.E., Wallace R.S.O., 1990. Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis. *Journal of Accounting and Public Policy* 9, 79-110.
- Juhászová Z., Kubaščíková Z., Tumpach M. Disclosure of Information on the Application of Standards in the Financial Statements of Commercial Insurance Companies. In *IFRS: Global Rules & Local Use*. International Scientific Conference. IFRS: Global Rules & Local Use - Beyond the Numbers: The 7th International Scientific Conference. - Prague: Anglo-American University: Metropolitan University Prague Press, 2019. ISBN 978-80-87956-96-0, s. 417-422 online. APVV-16-0602

РАЗМЕР, СЪБИРАЕМОСТ И ТЕНДЕНЦИИ ПО ОТНОШЕНИЕ НА ТУРИСТИЧЕСКИЯ ДАНЪК В УСЛОВИЯТА НА COVID-19

Валентина Агапиева-Алиосман¹, д-р
КАЕ, Катедра Бизнес & ИТ, Ашфорд, Великобритания,
E-mail¹: agapievavalentina@gmail.com

Снежинка Константинова², доц. д-р
Катедра Индустириален бизнес и предприемачество,
Университет по хранителни технологии – Пловдив,
E-mail²: sks_ko@abv.bg

***Резюме:** Туристическият сектор е от съществено значение за икономическото развитие на всяка една страна. Данъчното облагане има пряк ефект, както върху състоянието и развитието на отрасъла, така и върху неговата функция като източник на държавни приходи. Пандемията вследствие на корона вируса е безпрецедентна криза, както за туристическия бизнес, така и за икономиката в глобален мащаб. Целта на настоящата статия е да анализира размера, условията по събираемостта и тенденциите по отношение на туристическия данък в ситуацията на Covid-19. Един от основните резултати от научната разработка е спешната нужда от държавна намеса по отношение на ценовата чувствителност в туризма. Изследването препоръчва разработването на ефективна и справедлива система за начисляване и разпределяне на туристическия данък.*

***Ключови думи:** туристически данък, Covid-19, тенденции.*

***JEL:** G01, G18, H12, H25, H71, K34, O52, R58, Z32.*

AMOUNT, COLLECTION TERMS AND TRENDS REGARDING TOURIST TAX UNDER COVID-19 CONDITIONS

Valentina Agapieva-Aliosman¹, PhD
КАЕ, Department of Business & IT, Ashford, United Kingdom
E-mail¹: agapievavalentina@gmail.com

Snezhinka Konstantinova², Assoc. Prof., PhD
Department of Industrial Business and Entrepreneurship,
The University of Food Technologies – Plovdiv, Bulgaria
E-mail²: sks_ko@abv.bg

***Abstract:** The tourism sector is essential for the economic development of any country worldwide. Taxation has a direct effect on the state and development of the industry, as well*

as on its function as a source of state revenue. The tourist tax in that paper is generally based on the analysis of European countries tourism taxation. Coronavirus pandemic is an unprecedented crisis for both the tourism business and the global economy. The purpose of this scientific article is to analyse the amount, collection terms and trends in tourist tax in the Covid-19 conditions. One of the main results of the research is the urgent need for state intervention in terms of price sensitivity in tourism. The study recommends the development of an efficient and fair system for charging and distributing the tourist tax.

Key words: *Tourist Tax, Covid-19, trends.*

JEL: *G01, G18, H12, H25, H71, K34, O52, R58, Z32.*

1. Introduction

Tourism is a highly labour-intensive sector, and it is essential for the economic development in the EU. The Final Report of the Commission (2017) announced that the total contribution of the sector is already estimated at over 10% of EU GDP and tourist arrivals are projected to grow at almost 2% per annum by 2030. Achieving this growth in an increasingly competitive international market will require a supportive regulatory environment, and taxation is a core component of this. Taxation affects the competitiveness of the sector through the costs borne by firms such as accommodation providers and travel agents and tour operators, and through the prices faced by tourists. This increased consumer awareness and price sensitivity puts pressure on competing tourism destinations to ensure that prices are competitive and that their offering to tourists is of the highest standard.

The current coronavirus pandemic has triggered an unprecedented crisis in the tourism economy, given the immediate and immense shock to the sector. Revised OECD Policy Responses to COVID-19 (2020) estimates its impact as 60% decline in international tourism in 2020. This could rise to 80% if recovery is delayed until December 2020. International tourism within specific geographic regions (e.g. in the European Union) is expected to rebound first. According to Gössling, Scott, and Hall (2020) while highly uncertain, early projections from UNWTO for 2020 suggest international arrivals could decline by 20 to 30% relative to 2019. Tourism is especially susceptible to measures to counteract pandemics because of restricted mobility and social distancing.

2. Tourist tax amount, collection terms and trends

European tourist tax or, so called “city tax”, is a small fee charged to tourists by the municipality. This tax amount increases, both government revenue and helps maintain the financial condition and infrastructure in the sector. Study found that there is a great impact of other economic activities and taxes on the tourism tax. That strong and multispectral effect leads to the distinction of two main groups of tourist tax, namely common and diversified.

A study on reduced VAT of EU (2007) shows that there is a convincing theoretical and empirical argument for extending reduced VAT rates to some parts of the hospitality sector. If implemented, reduced VAT rates may have some limited implications for the functioning of the internal market, in particular through tourism.

The regime of taxation with tourist tax is regulated in the countries' Law on Local Taxes and Fees. The current algorithm for the whole sizing process and the conditions for the collection of the tourist tax in our study is considered and presented on the example of Bulgaria. By the official requirements of the Bulgarian Ministry of Finance (2020) the object of taxation is mainly the night accommodation. The amount of the tax is determined by an ordinance of the municipal council in given range for each night according to the settlements in the municipality and the category or registration of the accommodation places under the Tourism Act. The amount of tax due for the calendar month is determined by an employee of the municipal administration based on data from the Unified Tourist Information System maintained by the Ministry of Tourism, and the number of nights provided for the month is multiplied by the tax determined by the municipal council. Declaring the tax is according to the provision of the Local Tax Act, the taxable persons shall submit to the municipality a declaration in a form by January 30 of each year for taxation for the previous calendar year. The due tourist tax for the calendar month is paid by the taxable persons by the 15th day of the month following the month during which the nights are provided. The tax is paid to the budget of the municipality at the location of the accommodation within the meaning of the Tourism Act.

The Final Report of the Commission (2017) also reveals that aside from the general taxes that impact the tourism sector, outlined above, there are a small number of taxes either solely or primarily focussed on the tourism sector. The most obvious of these is the occupancy tax. Tracking the directions of tourist tax shows that it is hypothecated in Croatia, France, Lithuania, Malta, Poland, and parts of Spain and in all cases the revenues are directed towards the tourism sector, underlining the sector-specific nature of occupancy taxes. Interestingly, in Germany payment of the local occupancy tax in some resort towns allows access to certain public facilities otherwise shut off to the public. In line with the considerations expressed above Taxation Paper (2011) and the VAT rates (2019) the study argues that there is a strong general argument for having uniform in the European Union, as uniform rates are a better way to maintain a high degree of economic efficiency, to minimise otherwise substantial compliance costs and to smooth the functioning of the internal market, but it also identifies some possible exceptions to this general rule.

The observed trends of the tourist tax compared to the trends of standard tax, the tax imposed on overnight stays and the reduced tax are illustrated in Figure 1.

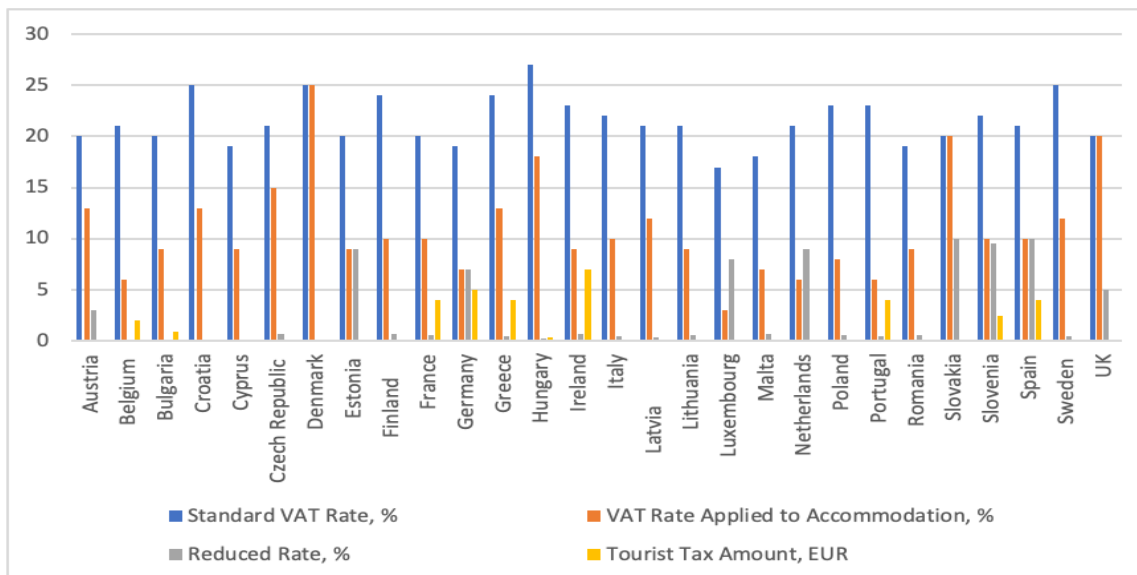


Fig. 1. Tourist Tax Amount Trends, EUR
 Source: Own analysis and calculations

Our study found that tourist tax is vital for the formation of gross domestic product in any European country. There are many small European countries that rely mainly on the tourism business's income. Unfortunately, the tourism economy has been heavily hit by the coronavirus (COVID-19) pandemic, and measures introduced against it. OECD (2020) points out that depending on the duration of the crisis, revised scenarios indicate that the potential shock could range between a 60-80% decline in the international tourism economy in 2020. Beyond immediate measures to support the tourism sector, countries are also shifting to develop recovery measures. These include considerations on lifting travel restrictions, restoring traveller confidence and rethinking the tourism sector for the future. Many countries are now entering a new phase in fighting the virus while at the same time managing the re-opening of the tourism economy. This is a complex and challenging task and quantifying the impact on the tourism economy is difficult.

We agree with A Scottish Government Discussion Document (2018) that the tourist tax rates applied also vary widely. Some cities, such as Paris, Rome, Venice and Barcelona, vary the tax levied according to the quality rating of the accommodation, while others such as Lisbon operate a fixed charge per person, per night. Reduced rates or exemptions may also be applied, for instance for children, local residents, or business travellers, while caps on tax levied may also be applied. Approaches to collection may also vary across jurisdictions.

According to European Parliamentary Research Service (2020) most EU Member States have announced they are introducing economic assistance packages that would also cover tourism sectors. One of these initial measures includes tax moratoriums. As of 27 March 2020, the Commission had approved 22 State aid plans.

3. Conclusions

Based on the detailed analysis of the tourist tax amount, collection terms and trends, we can identify the following conclusions:

First, tourism is a major economic activity in the European Union constituting large items of consumer expenditure and providing a significant source of income for government in many jurisdictions through related taxes.

Second, the COVID-19 pandemic has a dramatic negative impact on the tourism business everywhere.

Third, tourism activity is at the heart of achieving the EU's strategy of promoting economic recovery and growth.

Fourth, the study shows that there is an urgent need for government intervention in terms of price sensitivity in tourism and recommends a development of an efficient and fair system for assessment and distribution of the tourist tax.

REFERENCES

- Gössling, S., Scott, D., and Hall, C.M. (2020). Pandemics, Tourism and Global Change: A Rapid Assessment of COVID-19, *Journal of Sustainable Tourism 2020, Ahead-Of-Print*, 1-20.
- Maria, Niestadt. Members' Research Service. (2020). Covid-19 and the Tourism Sector. PE 649.368 – April 2020. European Parliamentary Research Service (EPRS). European Parliament.
- Study on Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union. (2007). Final Report. Copenhagen Economics.
- Taxation Papers. (2011). Tax Reforms in EU Member States. Working Paper No. 28. European Commission.
- The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism. (2017). Final Report, Written by PricewaterhouseCoopers LLP (PwC) October 2017. European Commission.
- Transient Visitor Taxes in Scotland: Supporting a National Discussion. (2018). A Scottish Government Discussion Document.
- VAT Rates Applied in the Member States of the European Union (2019). Situation at 1 July 2019. European Commission.
- Bulgarian Ministry of Finance (Official website). Tourist Tax. Retrieved October 16, 2020, <https://www.minfin.bg/en/781>.
- OECD (2020, June 02). Policy Responses to COVID-19. Retrieved October 16, 2020, from <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/tourism-policy-responses-to-the-coronavirus-covid-19-6466aa20/#endnotea0z34>.

ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ – КОНЦЕПТУАЛНО НОВО ИЛИ УСЪВЪРШЕНСТВАН МОДЕЛ НА ФИНАНСОВАТА ОТЧЕТНОСТ

Станислава Панчева, доц. д-р
Департамент „Икономика“, НБУ,
E-mail: stgeorgieva@nbu.bg

***Резюме:** В научната разработка е направен опит да се изследва интегрираната отчетност като ново направление във финансовата отчетност. В тази връзка са определени нейната същност и съдържание, както и предпоставките, които налагат появата ѝ в съвременната реалност. Анализирани са също нейните допирни точки и различия с концепцията за устойчиво развитие на предприятията, особеностите на създаваната чрез нея нефинансова информация, като и принципите и нормативните изисквания, на които е подчинено изготвянето ѝ. На тази основа е обобщено, че интегрираната отчетност е подобрен модел на финансовата отчетност, чието използване налага фундаментална промяна в цялостното управление на предприятията и в начина, по който те докладват информацията на заинтересованите лица.*

***Ключови думи:** интегрирана отчетност, интегриран отчет, устойчиво развитие, счетоводство, корпоративна отчетност.*

***JEL:** M41.*

INTEGRATED REPORTING - A CONCEPTUALLY NEW OR IMPROVED FINANCIAL REPORTING MODEL

Associate Prof. Stanislava Pancheva, Ph.D.,
Department of Economy, NBU,
E-mail: stgeorgieva@nbu.bg

***Abstract:** In the scientific development an attempt is made to study integrated accounting as a new direction in financial reporting. In this regard, its essence and content are determined, as well as the prerequisites that require its appearance in modern reality. Its points of contact and differences with the concept of sustainable development of enterprises, the features of the non-financial information created through it, as well as the principles and regulatory requirements to which its preparation is subject, are also analyzed. On this basis, it is summarized that integrated reporting is an improved model of financial reporting, the use of which requires a fundamental change in the overall management of enterprises and in the way they report the information to stakeholders.*

***Key words:** integrated reporting, integrated reporting, sustainable development, accounting, corporate reporting.*

***JEL:** M41.*

1. Въведение

Съвременната счетоводна теория и практика са поставени пред редица нови предизвикателства. Причините за това са различни: интензивното развитие на процесите на глобализация; усложняването на дейността и структурата на големите корпорации; различията между стопанските субекти в икономически, социален, правен и национален план; необходимостта от връщане на доверието в данните, представяни в годишните финансови отчети и нуждата от създаването на своевременно, детайлна и значима счетоводна информация за потребителите на данни.

Известно е, че изготвяните финансови отчети са съобразени с изискванията, постановени в приложимите счетоводни стандарти и съдържат главно финансови сведения за дейността на предприятията. В тях нефинансовата информация е твърде ограничена. Това не удовлетворява потребителите на данни и стимулира бързото навлизане и утвърждаване на интегрираната отчетност, чиито фокус е насочен към създаването на балансирана комбинация от финансова, екологична, социална и управленска информация.

Темата за интегрираната отчетност е актуални и поради факта, че в специализираната литература изследванията за нея са твърде ограничени. Няма и достатъчно богата практика за изготвянето на интегрирани отчети в страната. Това е причината за цел на настоящата научна разработка да се избере изследването на същността и характеристиките на интегрираната отчетност с оглед аргументирането на тезата, че тя е усъвършенстван модел на финансовата отчетност, адаптиран към нарасналите нужди на потребителите на информация.

2. Същност и характеристика на интегрираната отчетност

Интегрираната отчетност е ново направление във финансовата отчетност, респ. пореден етап в развитието на корпоративната отчетност¹. Тя е свързана с устойчивото развитие на компаниите и целта ѝ е да повиши информираността на заинтересованите лица. Появата ѝ е следствие от нарасналите информационни очаквания на потребителите на данни и тяхната неудовлетвореност от оповестяваните във финансовите отчети показатели. Принос в развитието и има и световната финансово-икономическа криза, проявила се през 2007 г. Така през 2010 г. се създава Международен съвет по интегрирана отчетност (IIRC), чиято основна задача е да разшири корпоративната отчетност с въвеждането на нефинансова информация, отна-

¹ Ограничаването на финансовата отчетност до големите предприятия, прилагачи МСС, вкл. МСФО и обвързването ѝ с тяхната специфика позволява същата да бъде наричана още корпоративна отчетност.

сяща се до способността на предприятията да създават стойност. От тук може да се определи и същността на интегрираната отчетност, а именно: съвкупност от финансова информация (показатели за имущественото и финансовото състояние на предприятията, за измененията в това състояние и за постигнатите резултати от дейността) и нефинансова информация (подход на управление на предприятията, тенденции в развитието им, постигнат пазарен дял, политики по отношение на опазването на околната среда, социални политики и др.), събирани и обработвани по време на интегрираното отчитане и обобщавани и представяни периодично в интегрираните отчети. (Hughen, L., Lulseged, A., Upton, D.R., 2014)

Спецификите на интегрираното отчитане в Международната рамка за интегрирано отчитане се свеждат до определянето му като основа за фундаментална промяна в начина, по който организациите се управляват и по който докладват информацията на заинтересованите лица. То е насочено към подкрепа на интегрираното мислене и вземане на решения. (International Framework for Integrated Reporting (IFIR), 2013) Същността му се изразява в събиране, обработване и обобщаване на финансови и нефинансови данни за корпорациите и тяхната дейност, намиращи отражение в годишния им интегриран отчет. Последният, от своя страна, е отчет, комбиниращ финансова и описателна информация, съдържаща се в годишните финансови отчети на компаниите и в годишните доклади за корпоративна социална отговорност. Неговото изготвяне е следствие от упоритата работа на различни управленски и счетоводни звена в предприятията, водещи сред които са счетоводните мениджъри (специалистите по управленско счетоводство и съставителите на финансовите отчети). Последните от позициите на времето значително са разширили компетенциите си с оглед успешното анализиране и интерпретиране на процесите и операциите, настъпващи в дейността на предприятията и намиращи отражение в интегрираните им отчети.

От изложените разсъждения се вижда, че интегрираната отчетност е тясно свързана с концепцията за устойчиво развитие на предприятията, но не я препокрива. Това се дължи на обстоятелството, че докладът за устойчиво развитие на предприятията обхваща само нефинансова информация, свързана с икономическите, екологичните и социалните ефекти, породени от тяхната дейност. (GRI Standards, 2020) В същото време интегрираният отчет, наред с нефинансовата, съдържа и финансова информация. Или интегрираната отчетност е с по-широк обхват и включва, наред с финансовата информация и данни за устойчивото развитие на предприятията.

Анализът на информацията, създавана с помощта на интегрираната отчетност показва, че една голяма част от нея има нефинансов характер. Именно тази информация е изключително важна за управленския екип на предприятията и за различните външни потребители на данни. Причината за това е, че съдържанието ѝ е базирано на следните опорни точки: бизнес

модел на предприятията, връзки с клиентите, бранд и репутация на компаниите и влияние и връзки на юридическите лица с околната среда. (Филипова, Ф. и др., 2017, с. 11) Затова и изготвянето ѝ е подчинено на ясно формулирани принципи, включващи: оповестяване на съществена информация; обективна, балансирана и разбираема информация; цялостна, но кратка информация; стратегическа и ориентирана към бъдещето информация; ориентирана към заинтересованите страни информация; последователна и съгласувана информация. (Насоки относно оповестяването на нефинансова информация (методика за оповестяването на нефинансова информация), 2017)

Нефинансовата информация, създавана чрез интегрираната отчетност, се изготвя в съответствие и с конкретни нормативни изисквания. Те налагат в обхвата ѝ да бъде включен преглед на: бизнес модела на предприятието; политиките и надлежната проверка; постигнатите резултати; основните рискове и тяхното управление; ключовите показатели за резултатите от дейността, включително по въпроси, свързани с околната среда, със служителите и социалните въпроси, със зачитането на правата на човека и с борбата с корупцията и подкупите. (Насоки относно оповестяването на нефинансова информация (методика за оповестяването на нефинансова информация), 2017; Директива 2014/95/ЕС относно оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието, 2014)

Според Ф. Филипова посочените нормативни изисквания към интегрираната отчетност успешно биха могли да се допълнят и с още няколко: преглед на организацията и външната среда, в която тя функционира; управленска структура и как тя подпомага създаването на стойност; способност на компанията да създава стойност; стратегия на компанията и разпределение на нейните ресурси; постигнати стратегически цели за периода; компанията, погледната отвън и предизвикателствата, свързани с това. (Филипова, Ф. и др., 2017, с. 54) Само така би се постигнало по-пълно удовлетворяване на нарасналите потребности от информация на заинтересованите лица.

Безспорната значимостта на интегрираната отчетност за потребителите на информация я превръща в част и от националното законодателство, макар и някои автори да считат, че този опит е недостатъчно успешен. (Лютакова, А., 2016; Атанасов, А., Маринова, М., 2017) Така през 2016 г. в Закона за счетоводството се определя обхвата на предприятията, които задължително изготвят нефинансова декларация, както и съдържанието на тази декларация. (Закона за счетоводството, чл. 41, чл. 48) С това нормативно решение интегрираната отчетност става част от националната счетоводна теория и практика.

Изводи

Изследването на същността и характеристиките на интегрираната отчетност показва, че тя не е концептуално нов модел на отчетност, а по-скоро е модел, който се базира на информацията от финансовата отчетност, като я допълва и обогатява с нефинансови и описателни данни за предприятията и за тяхната способност да генерират стойност. Целта е да се удовлетворят нарасналите потребности от информация на потребителите на данни. В този смисъл може да се определи, че интегрираната отчетност е усъвършенстван модел на финансовата отчетност, чието използване налага фундаментална промяна в цялостното управление на предприятията и в начина, по който те докладват информацията на заинтересованите лица.

ЛИТЕРАТУРА

- Атанасов, А., Маринова, М. (2017) Интегрираното отчитане – ново предизвикателство в корпоративното отчитане. Управление и образование, Том XIII (1), 106-113. В: <https://mpga.ub.uni-muenchen.de/85615/>, последно посетена на 20.10.2020.
- Лютакова, А. (2016) Нефинансовата декларация в Закона за счетоводството – изгубени в превода, ИДЕС, 3, 1-14.
- Филипова, Ф. и др. (2017) Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност, Варна: Знание и бизнес, 1. В: http://eknigibg.net/monogr/Integrirana_otchetnost.pdf, последно посетен на 20.10.2020.
- Hughen, L., Lulseged, A., Upton, D.R. (2014) Improving stakeholder value through sustainability and integrated reporting. The CPA Journal, 84 (3), 57-61.
- Директива 2014/95/ЕС относно оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието. (2014) В: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:240601_2 /, последно посетен на 20.10.2020.
- Закона за счетоводството //Държавен вестник, 2015, 95 посл. изм. 2020, 26. В: <https://www.ides.bg/за-института/документи/закон-за-счетоводството/>, последно посетен на 20.10.2020.
- Насоки относно оповестяването на нефинансова информация (методика за оповестяването на нефинансова информация). (2017) В: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2017/BG/C-2017-4234-F1-BG-MAIN-PART-1.PDF>, последно посетен на 20.10.2020.
- GRI Standards. (2020) From: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-by-language/>, last visited on 20.10.2020.
- IIRC. From: <https://integratedreporting.org/>, last visited on 20.10.2020.
- International Framework for Integrated Reporting (IFIR), International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013) From: www.theiirc.org, last visited on 20.10.2020.

ИНТЕГРИРАНОТО ОТЧИТАНЕ КАТО ИНСТРУМЕНТ ЗА КОМУНИКИРАНЕ НА КОРПОРАТИВНА ИНФОРМАЦИЯ В УСЛОВИЯТА НА COVID-19

Атанас Атанасов, гл. ас. д-р
Румяна Маринова, гл. ас. д-р
Катедра „Счетоводна отчетност“
Икономически университет – Варна
E-mail: atanasov_at@ue-varna.bg,
E-mail: r_marinova@ue-varna.bg

***Резюме:** Целта на настоящия доклад е да се извърши кратък анализ на възможните ефекти в резултат на COVID-19 върху начина, по който предприятията комуникират корпоративна информация с финансов и нефинансов характер, и използването на интегрираните отчети като възможен инструмент в тази комуникация.*

Основният извод се свежда до необходимостта интегрираният отчет да предостави информация какви нови финансови и нефинансови ключови показатели за изпълнение (KPI) са възникнали, и какви са техните целеви стойности, както и обвързването им със стратегията и бизнес модела на предприятието. Необходимо е изготвянето на ясни насоки и разработването на минимален набор от изисквания за докладване, включително специфични за сектора изисквания в резултат на различната тежест на COVID-19 върху отделните отрасли на икономиката.

***Ключови думи:** интегрирано отчитане, COVID-19, бизнес модел, риск.*

***JEL:** M41.*

INTEGRATED REPORTING AS A TOOL FOR COMMUNICATION OF CORPORATE INFORMATION IN THE COVID-19 CONDITIONS

Atanas Atanasov, Chief Assist. Prof., PhD
Rumyna Marinova, Chief Assist. Prof., PhD
Accounting Department, University of Economics - Varna
E-mail: atanasov_at@ue-varna.bg,
E-mail: r_marinova@ue-varna.bg

***Abstract:** The purpose of this paper is to provide a brief analysis of the possible effects resulting from COVID-19 on the way companies communicate their financial and non-financial corporate information and the use of integrated statements as a possible tool in this communication.*

Our conclusions shows the need for the integrated report to provide information on what new financial and non-financial key performance indicators (KPIs) have emerged, and

what their target values are, as well as their relationship to the company's strategy and business model. Clear guidelines and the development of a minimum set of reporting requirements, including sector-specific requirements, need to be developed as a result of the different weighting of COVID-19 on individual sectors of the economy.

Key words: *Integrated Reporting, COVID-19, business model, risk.*

JEL: *M41.*

Въведение

Началото на 2020 г. беше белязано с избухването на пандемията COVID-19 в много части на света. Много правителства реагираха с ограничения на икономическите дейности, които нямат аналог в най-новата ни история: от частично ограничаване до пълно блокиране на определени индустрии и дейности. Безспорно негативните ефекти върху националните икономики са значителни: намаляване на БВП, свиване на пазарите, увеличаване на безработицата, увеличаване на дълговото бреме, невъзможност за функциониране на цели отрасли в икономиката, промяна в поведението на икономическите субекти и др. На ниво предприятие ефектите също са силно обезпокояващи, изразяващи се в проблеми с ликвидността, платежоспособността, силна волатилност в стойността на активите (особено на тези с финансов и нематериален характер), трудности в планирането на паричните потоци и определянето на справедливите стойности във финансовите отчети и т.н.

В контекста на тази икономическа действителност, нуждата от адекватна, навременна, ясна и верифицируема корпоративна информация все повече се изостря. Традиционната финансова информация не позволява да се обхванат адекватно всички въздействия на COVID-19 върху компаниите и върху корпоративното управление. Инвеститорите и други заинтересовани страни търсят начини за подобряване на корпоративното отчитане извън основните финансови отчети, които по същество отразяват минали събития. Може да се каже, че към днешна дата съществува сериозна нужда от ориентирана към бъдещето информация, която позволява по-цялостен поглед върху въздействието на външните влияния, свързани с пандемията, върху предприятията. В крайна сметка силното въздействие на пандемията върху **бизнес моделите** изисква преосмисляне на практиките за докладване на корпоративна информация.

Целта на настоящия доклад е да се извърши кратък анализ на възможните ефекти в резултат на COVID-19 върху начина, по който предприятията комуникират корпоративна информация с финансов и нефинансов характер, и използването на интегрираните отчети като възможен инструмент в тази комуникация.

1. Нуждата от „пълна“ картина за бизнеса

В контекста на нестихващата световна пандемия предприятията са призовани да предоставят прозрачна информация за това как COVID-19 влияе върху техния бизнес, за да получат доверието на обществото. Крайната цел е да се намери начин за разкриване на финансова и нефинансова информация, което да даде пълна „картина“ за текущите резултати, рисковете и перспективите пред компанията и най-важното – да даде отговор на въпроса: Дали и как ще се промени бизнес моделът на компанията в резултат на настъпилата криза? Интегрираното отчитане (IR) е само един от възможните инструменти в тази комуникация. Разработената рамка за интегрирано отчитане изисква от компаниите да разкриват информация за техния бизнес модел, дефиниран като „избраната система от входни данни, бизнес дейности и резултати, която има за цел да създаде стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план“ (IRC, 2020). Анализът на бизнес модела е от основно значение за инвеститорите, за да могат адекватно да оценят способността на компанията да създава и поддържа стойност с течение на времето. Това важи за всеки вид бизнес, като най-силно засяга тези, които залагат на нетрадиционни бизнес модели в своето развитие. Ето защо, когато криза като COVID-19 засегне дадена компания, нейните ръководители трябва да направят оценка на въздействието върху техния бизнес модел, както текущо, така и в дългосрочен план, заключава Thomas Ritter. (Ritter, 2020) Разбира се разкриването на информация за бизнес модела винаги трябва да отчита и заплахите и рисковете да се разкрие „тайната на успеха на фирмата“. Съществуват и виждания, които подкрепят разкриването на бизнес модела на фирмата, като го смятат за „артикулация на икономиката на фирмата, показвайки как ключовите промени в самия бизнес или в неговата среда биха повлияли на резултатите“. (ICAEW, 2010)

Освен това корпоративните мениджъри са не просто задължени, а те имат необходимост да комуникират по официален канал пълната информация, като по този начин прекратят разпространението на неофициални новини, които могат да се окажат вредни за управлението на самата криза и за възприемането на реакцията на компанията от заинтересованите страни. Тази информация ще трябва да обхваща широк кръг въпроси, включващи управление на риска, създадените механизми за вътрешен контрол, безопасност на работното място, осигуряване на непрекъснатост на бизнеса и т.н. В тази връзка García-Sánchez, I.-M и др. считат, че благодарение на способността му да предоставя цялостен поглед върху управлението на бизнеса и правилно представяне на процесите за създаване на стойност, интегрираното отчитане може да се използва като основният инструмент за комуникация от компаниите. Той се вписва в настоящия контекст, характеризира се с нарастващо търсене на финансова и нефинансова информа-

ция от инвеститори, регулаторни органи и, макар и косвено, други заинтересовани страни. (García-Sánchez, Raimo, Marrone, & Vitolla, 2020)

Следва да отбележим, обаче, че според Jensen and Berg (2012) интегрираното отчитане е по-често приложимо в развитите страни. (Jensen & Berg, 2012). Тези твърдения могат да бъдат потвърдени и от емпиричните данни за нашата страна. Справка, направена в две от най-големите световни бази с информация по отношение на нефинансовата отчетност (GRI Sustainability Disclosure Database и IR Examples Database) показват, че за периода 2009-2018 г. едва 13 организации от България са публикували само 29 отчета, като само един от тях отговаря на дефиницията за „интегриран отчет“ и е определен като такъв.¹ Тези констатации от своя страна поставят въпроса за пригодността на интегрираната отчетност към размера на предприятията. Определено малкият бизнес трудно би реализирал този холистичен подход в корпоративната отчетност, тъй като той изисква сериозни ресурси от организациите. Подобни са и констатациите на Стефанова и др. според които за българските компании все е предизвикателство интегрирането на разнообразна информация в областта на корпоративната устойчивост. (Стефанова, Динева, & Петрова, 2020) От друга страна на интегрираното отчитане не следва да се гледа като на „панацея“ или да се възприема като своеобразен „бренд“, който е набрал популярност. Цялата концепция за интегрираната отчетност предполага осъзната отговорност на мениджмънта по отношение на съдържанието на оповестената информация. Чрез свързването на съдържание с финансов и нефинансов характер интегрираният отчет може да „изгради“ историята на бизнеса от описанието на бизнес модела, чрез външните фактори, влияещи върху стратегията на бизнеса и управлението за справяне с тях, до обвързването им с текущите финансови показатели от дейността и влиянието им върху бъдещото развитие на компанията. Това дава възможност за анализиране не само на резултатите, но и на перспективите и управлението на бизнеса по начин, който се фокусира върху най-важните му аспекти. Само така тя може да изпълни основното си предназначение и да бъде ефективна.

2. Необходимите действия.

Наред с отрицателните здравни външни ефекти, COVID-19 доведе до значителни реални рискове и загуби за обществото и бизнеса, изисквайки вземане на решения за облекчаване на проблемите с незабавна ликвидност, съкращения, загуба на договори и клиенти и т.н. В този смисъл изглежда необходимо за компаниите да включат в своите корпоративни отчети ин-

¹ GRI Sustainability Disclosure Database: <https://database.globalreporting.org/search/>, видяна на 21.10.2020 и IR Examples Database: <http://examples.integratedreporting.org/home>, видяна на 21.10.2020.

формация, която позволява на собствениците, инвеститорите, служителите и всеки друг потребител да са запознати с незабавните действия, които са предприели за управление и смекчаване на отрицателните външни ефекти, произтичащи от тази пандемия. Бъдещите рискове, свързани с компанията, както и бизнес възможности, които могат да възникнат от новия глобален пейзаж, също трябва да бъдат включени.

Големият обем на оповестената информация в интегрирания отчет се посочва като един от факторите, които затрудняват компаниите при използването на интегрираното отчитане. В тази връзка Ричард Мартин, ръководител на корпоративното отчитане в АССА и автор на *Insights into IR 4* споделя, че „компаниите се опитват да следват принципите на рамката за интегрирано отчитане и предоставят полезна информация в по-кратки отчети, които са по-достъпни за потребителите, което е много положително.“ (АССА, 2020)

Според García-Sánchez, I.-M и др. във връзка с бизнес модела, компаниите трябва първо да предоставят информация, свързана с необходимите инвестиции, които са направени за ограничаване на заразата и свързани с въздействието, което COVID-19 е оказала върху резултатите, постигнати от компанията, и промените, които са били необходими в корпоративната стратегия. (García-Sánchez, Raimo, Marrone, & Vitolla, 2020) Освен това фирмите трябва да предоставят информация за екологичните последици от средствата за защита и социалните последици от пандемията за различните групи, главно доставчици, служители и клиенти.

В условията на коронакриза много по-важна роля има борда на директорите и мениджмънта на компанията, поради по-високата степен на отговорност и високата степен на преценка, които се изискват от ръководствата на предприятията във връзка с оповестяването на специфична чувствителна информация.

Комплексният характер на интегрираната отчетност, както отбелязва Филипова, е плод на съвместните усилия на различните управленски звена в предприятието, като водеща роля имат управленските счетоводители и съставителите на финансовите отчети. (Филипова, и др., 2017) Ето защо необходимата промяна в модела на корпоративното отчитане не може да бъде реализирана без промяна в начина на мислене на счетоводителите и всички други, ангажирани с интегрираната отчетност, служители на компанията. Както отбелязва *Delphine Gibassier* „за да изградим, насочим и внедрим това ново счетоводство, са ни необходими нови счетоводители. Хибридни счетоводители с капацитет да виждат 360 °, а не само 60 °“. (Gibassier, 2020) В изследване на АССА, проведено сред 829 професионални счетоводители показва, че 75% от анкетираните признават, че техните организации трябва да се променят, за да се справят по-добре със социалните неравенства, а 85% смятат, че организациите ще нанесат по-малко щети на околната среда, като се адаптират. Въпреки това едва 54% - смя-

тат, че имат умения и обучение за справяне със социалното управление и управлението на въздействието върху околната среда в своята организация. Мнозина подчертават бариерите, които им пречат да се справят с тези опасения, като потенциални разходи, липса на подкрепа от висшето ръководство и твърде тесен фокус върху финансовата възвръщаемост. (АССА, 2020)

Предвид факта, че концепцията за интегрирана отчетност все още е слабо приложима у нас, то считаме, че насърчаването на интегрираното докладване на финансова и нефинансова информация – независимо, че предприятието може да не изготвя интегриран отчет за дейността си – е необходимо и възможно, като това докладване да намери място в годишния управленски доклад за дейността. Оценката на резултатите от дейността на компанията и бъдещата устойчивост не трябва да обхваща само финансовите измерения и рискове. Включването на нефинансова информация в публично достъпния годишен доклад за управление може да спомогне за подобряване на връзката между финансова и нефинансова информация, както и да допринесе за по-комплексното информироване на заинтересованите страни за резултатите на компанията, рисковете, бъдещото развитие и въздействието върху околната среда и общество. Независимо от важността им, винаги сме считали, че подобни оповестявания обаче трябва да се основават на оценка на съществеността, за да се гарантира, че те се отнасят до въпроси, които наистина са от значение за предприятието и възможностите му за създаване на дългосрочна стойност. (Атанасов & Маринова, 2017) Освен това приемаме, че докладването на нефинансовата информация задължително следва да се обвърже с изграждането на единна система от показатели в конкретни области за оповестяване, която да се прилага с цел повишаване на сравнимостта и аналитичните качества на оповестяваната информация.

Обективният анализ на изложението позволява да бъдат систематизирани определени специфики по отношение на интегрираното отчитане в условията на COVID-19 криза:

- ✓ Ролята на основните видове капитал ще бъде от решаващо значение при изясняване на пълната картина за бизнеса;
- ✓ Оповестяването на основните рискове и несигурности и възможните нови рискове и тяхната проекция във времето е необходимо от гл.т. на изграждането на адекватни стратегии за преодоляването им;
- ✓ Интегрираният отчет трябва да предостави информация за това как **бизнес моделът** и стратегията са се променили, за да отговорят на новите рискове. Дали и как е оценена и подложена на стрес-тестване дългосрочната жизнеспособност на бизнес модела. Изясняването на бизнес модела е от ключово значение още повече като се има предвид и факта, че според глобално изследване на

1367 отчета в 49 % от тях липсва информация за бизнес модела на предприятието (Gibassier, Adams, & Jerome, 2019);

- ✓ Необходимо е интегрираният отчет да предостави информация какви нови финансови и нефинансови ключови показатели за изпълнение (KPI) са възникнали, и какви са техните целеви стойности, както и обвързването им със стратегията и бизнес модела. Именно чрез релацията с конкретни показатели може да се установи изпълнение или неизпълнение на целите;
- ✓ Освен това трябва да има осигурена информация за извършването на цялостен преглед на концепцията за действащо предприятие, който ясно излага основните предположения и направените преценки, на базата на особеностите на дейността. Изисква се и ясно докладване на специфична нефинансова информация и обвързването ѝ с финансовите показатели на компанията за заинтересованите страни, което трябва да демонстрира и степента, до която ръководството е изпълнило задълженията си и подходът, който е използвало за преминаване през кризата.

Заключение

Днес Европейският съюз и световната икономика са изправени пред едно от най-големите предизвикателства на нашето време при проектирането на средства и инструменти за насърчване на екологичното и социално възстановяване на икономиката. (Accountancy Europe, 2020) COVID-19 показва, че икономическите, социалните и екологичните аспекти са взаимосвързани. В нестабилната бизнес среда от още по-голямо значение е постигането на общо и хармонизирано ниво на докладване, което да гарантира съпоставимост, последователност и надеждност в рамките на единен интегриран отчет. Това налага изготвянето на ясни насоки и разработването на минимален набор от изисквания за докладване, включително специфични за сектора изисквания в резултат на различната тежест на COVID-19 върху отделните отрасли на икономиката, които не трябва да внасят допълнителна тежест в корпоративната отчетност.

ЛИТЕРАТУРА

ACCA. (01 July 2020). *The quality of reporting under the Integrated Reporting Framework has been slipping, but it is a key way to help tackle risks such as those posed by the Covid-19 crisis.* Извлечено от <https://www.accaglobal.com/ca/en/member/member/accounting-business/2020/07-08/corporate/integrated-reporting.html>

- ACCA. (13 Oct. 2020). *New ACCA Report: Accountants "deeply concerned" about social and environmental impact*, Извлечено от <https://www.prnewswire.com/news-releases/new-acca-report-accountants-deeply-concerned-about-social-and-environmental-impact-301150780.html>
- Accountancy Europe. (20 10 2020). *Joint statement on the revision of the non-financial reporting directive in the context of Covid-19*. Извлечено от <https://www.accountancyeurope.eu/good-governance-sustainability/joint-statement-on-the-revision-of-the-non-financial-reporting-directive-in-the-context-of-covid-19/>
- García-Sánchez, I.-M., Raimo, N., Marrone, A., & Vitolla, F. (2020). How Does Integrated Reporting Change in Light of COVID-19? A Revisiting of the Content of the Integrated Reports. *Sustainability*, 12(18), 7605. doi:<http://dx.doi.org/10.3390/su12187605>
- Gibassier, D. (2 May 2020). *We need radically different accountancy to value companies in a post-pandemic world*. Извлечено от Reuters Event: <https://www.reutersevents.com/sustainability/we-need-radically-different-accountancy-value-companies-post-pandemic-world>
- Gibassier, D., Adams, C., & Jerome, T. (31 July 2019). *Integrated Reporting and the Capitals' Diffusion. (Report published by the French Accounting Standard Setter (Autorité des Normes Comptables))*. Извлечено от https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3429709
- ICAEW. (2010). *Business Models in Accounting: The Theory of the Firm and Financial Reporting*. London: ICAEW.
- IIRC. (20 10 2020). *THE INTERNATIONAL <IR> FRAMEWORK*. IIRC. Извлечено от <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
- Jensen, J., & Berg, N. (2012). Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutionalist approach. *Business Strategy and the Environment*, 21, 299-316.
- Ritter, T. (20 4 2020 r.). *Assessing Coronavirus's Impact on Your Business Model*. Извлечено от Harvard Business Review: <https://hbr.org/2020/04/assessing-coronaviruss-impact-on-your-business-model>
- Атанасов, А., & Маринова, Р. (2017). Интегрираното отчитане – ново предизвикателство в корпоративното отчитане. *Управление и образование*, 13(1), 106-113.
- Стефанова, М., Динева, В., & Петрова, В. (2020). Нефинансовата отчетност като инструмент за корпоративна прозрачност. In *Кръгова икономика и устойчиви финанси. Съвременни перспективи* (pp. 147-158). София: ВУЗФ.
- Филипова, Ф., Атанасова, А., Георгиев, В., Стефанов, С., Христов, И., Калев, К., Тодорова, С., Минев, М. (2017). *Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност*. Варна: Знание и бизнес.

АУТСОРСИНГ В СЧЕТОВОДСТВОТО

Божидар М. Божилов, гл. ас. д-р
Катедра „Счетоводна отчетност”,
СА „Д. А. Ценов” – Свищов, Р. България,
E-mail: b.bozhilov@uni-svishtov.bg

***Резюме:** Аутсорсинга в счетоводството е част от международния пазар на услуги в сферата на отчетността. Тези услуги са сравнително ново явление у нас, но като поява възниква след 1980 г., в международен мащаб и се развива в много направления на счетоводни, правни и други услуги. Съвременните пазарни условия предлагат такава „ниша“, като счетоводния аутсорсинг. В обхвата на темата сме разгледали, същността на счетоводния аутсорсинг, необходимостта му за бизнеса, разграничението на счетоводния аутсорсинг от „счетоводните къщи“, нормативите и отговорността свързани със сключване на Договора и SLA – споразумението за счетоводната услуга, между възложител и изпълнител. Посочени са подходи при определяне на услугата от аутсорсинг предприятието в зависимост от това от кога съществува предприятието клиент на услугата. Вниманието ни е насочено и към разходите и тяхното пряко отразяване, като счетоводна услуга за предприятието клиент. На следващо място са разгледани въпроси за предимствата и недостатъците на счетоводния аутсорсинг.*

Направен е извода, че счетоводния аутсорсинг е приложим вариант за предприятията при оптимизиране на съотношението цена/качество, при спазване на условията по Договора и споразумението, които са гаранция и за двете страни

***Ключови думи:** счетоводство, аутсорсинг.*

***JEL:** M 41.*

OUTSOURCING IN ACCOUNTING

Bozhidar M. Bozhilov, ch. Assistant Professor,
Department of Accounting,
SA “D. A. Tsenov” – Svishtov, Republic of Bulgaria,
Email: b.bozhilov@uni-svishtov.bg

***Abstract:** Outsourcing in accounting is part of the international market of accounting services. These services are a relatively new phenomenon in our country, but as a phenomenon it emerged after 1980, internationally and developed in many areas of accounting, legal and other services. Modern market conditions offer such a "niche" as accounting outsourcing. In the scope of the topic we have considered the essence of accounting outsourcing, its need for business, the distinction of accounting outsourcing from "accounting firms", regulations and responsibilities associated with the conclusion of the Contract and SLA - the agreement for accounting service between contractor and contractor.*

Approaches to determining the service by the outsourcing company depending on when the company client of the service has existed are indicated. Our attention is also focused on the costs and their direct reflection, as an accounting service for the client company. Next, questions about the advantages and disadvantages of accounting outsourcing are considered.

It is concluded that accounting outsourcing is a viable option for companies in optimizing the price / quality ratio, in compliance with the terms of the contract and agreement, which are a guarantee for both parties.

Key words: *accounting, outsourcing.*

JEL: *M 41.*

1. Въведение

Глобализацията на световната икономика и приемането на Република България в Европейския съюз, предпоставят навлизането в международния пазар на услуги и създаване на пазарна система в отчетността. Прилагането на „Международни счетоводни стандарти“ (МСС) (Закон за счетоводството, Обн. ДВ. бр. 95 от 8 Декември 2015г В сила от 01.01.2016 т. Посл. Изм., доп. ДВ. бр. 26 от 22 Март 2020г., Допълнителни разпоредби., §1. т. 8, 01.01.2016) в счетоводната теория и практика у нас предостави възможност за създаването на нови елементи в пазарната икономика – фирми (предприятия) за оказване на счетоводни услуги –аутсорсинг услуги в счетоводството.

Outsourcing – в превод от английския делови език означава „ползване на външна - трета страна“ или като адаптивен превод „ ползване на външни решения“. Още аутсорсингът е: „процес на износ на бизнес процеси, на вътрешни функции на дадена фирма към друга външна фирма.“ (Швертнер, 2018) „Аутсорсингът се появява като явление през 1980 г., като в съвременния глобален бизнес аутсорсингът се развива в много направления – едно от тях е: аутсорсинг на професионални функции (Professional Outsourcing) – счетоводни, правни, административни, ИТ или други специализирани услуги, предоставени на възложителя“ (Швертнер, 2018). Аутсорсингът в счетоводството отдавна е престанал да бъде нещо ново и непознато. В условията на конкуренцията в деловия свят за едни предприятия аутсорсингът е станал възможността да намали разходите за издръжка на щат от счетоводители, за други – е ефективен способ за подобряване и оптимизиране на процеса на отчетността. Съвременните пазарни условия предоставят възможност за такава услуга, като: счетоводния аутсорсинг, който става все по популярен сред бизнеса.

Имайки предвид широката обхватност на въпросите зааутсорсинга и в частност аутсорсинга в счетоводството, като счетоводна проблематика, считаме за значима и актуална темата за аутсорсинга в счетоводството.

2. Счетоводен аутсорсинг

Счетоводният аутсорсинг – това е предаване воденето на счетоводството на предприятието на външни специалисти с цел оптимизация на бизнес процесите. Счетоводният аутсорсинг позволява на компаниите (предприятията) да се съсредоточат върху собствения си бизнес, да намалят финансовите рискове, да минимизират управленските и финансовите разходи.

Необходимо е да разграничим счетоводния аутсорсинг с привличането на счетоводител на счетоводна практика или така наречените „счетоводни къщи“. Аутсорсингът е присъщ **главно** с прехвърлянето на всички функции свързани със счетоводството на предприятието. В същото време участието на специалист на свободна практика (счетоводна къща) трябва да се разглежда по-скоро, като прехвърляне на епизодично количество работа на 2-3 дни на конкретен изпълнител, като: периодичното носене на първичните документи в счетоводната къща.

Фирмите за счетоводен аутсорсинг обработват първичната документация от стопанските операции; съставят счетоводна концепция и предоставят консултации; съставят счетоводни регистри; водят счетоводни записи по всички регистри; изчисляват заплати и данъци върху фонда за заплати; изчисляват всички други данъци, изготвят финансовите отчети и декларации; представят отчети в данъчната служба; представляват интересите на предприятието в данъчната служба; приемат на тяхна територия проверки на данъчната служба и всички институции свързани с работата на предприятието. Една от основните причини за възлагането на счетоводството на аутсорсинг фирма е желанието на организацията да намали риска от санкции и грешки за неправилно отчитане за сделки свързани с големи данъчни задължения. В съответствие със сключения Договор за аутсорсинг услугата и „SLA“¹ - споразумението (споразумението за нивото на услугата), аутсорсинг фирмата, ще носи отговорност пред данъчните органи и всички институции съгласно чл.627 от ТЗ² (Търговски закон, Обн. ДВ. бр. 48 от 18 юни 1991 г., В сила от 01.07.1991 г., Посл. Изм., доп. ДВ. бр. 64 от 18 юли 2020 г., <https://lex.bg/laws/ldoc/-14917630>, 18 юли 2020 г.), чл. „227д“ от НК³ (НК Обн. ДВ бр. 26 от 2 април 1968 г., В сила от 01 май 1968 г., Посл. Изм. доп., ДВ. бр. 88 от 13 октомври 2020 г., <https://www.lex.bg/laws/ldoc/1589654529>, 13 октомври 2020 г.), чл. 19 ал. 1 от ДОПК (ДОПК., Обн. ДВ. бр. 105 от 29 декември 2005 г., В сила от

¹ SLA-service level agreement-споразумение за нивото на обслужване (споразумение за услуги)

² Отговорност. чл. 627. При неизпълнение на задължението за заявяване лицата по чл. 626, ал. 2 отговарят солидарно пред кредиторите за вредите, причинени от забавата.

³ Търговец който:3. пропуснал е да състави или е съставил неправилен годишен счетоводен отчет и баланс, като е бил длъжен да направи това.

01.01-2006 г., посл. Изм. доп. ДВ. бр. 69 от 4 август 2020 г. <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135514513>, 4 август 2020 г.) и други нормативни документи, касаещи имущественото и финансово състояние на предприятието възложител на услугата. Отговорността трябва да бъде определена (разграничена) между възложител и изпълнител при сключване на Договора за аутсорсинг услугата в счетоводството, тъй като възложителя, ще заплаща глоби и неустойки в случай на нарушения. Следователно, като включи в договора клауза, в която се посочва, че всички неустойки и глоби, начислени от данъчната инспекция за късно подаване на данъчни декларации, неправилно изчисляване на данъчните суми и т.н., се компенсират от аутсорсинг предприятието, клиентското предприятие (организация) получава възможността да възстанови сумите на платените неустойки за сметка на аутсорсинг предприятието. Това е възможно само ако причината за това не е късното подаване от клиента на изпълнителя - (аутсорсинг предприятието) на първичната счетоводна документация. В зависимост от видовете дейности на предприятието, от броя на икономическите дейности, извършвани от предприятието, от автоматизираната система за обработка на счетоводната информация, използвана в предприятието извършващо услугата и т.н., се добавят разходите за счетоводни и данъчни услуги. Освен това трябва да отбележим, че аутсорсинг предприятията, когато определят цената на своите услуги, като правило установяват диференциран подход към фирмите – клиенти. По принцип при счетоводния аутсорсинг се използват няколко вида тарифи: - така наречената „нулева“ тарифа, предлагана на новосформираните организации с нулев баланс; базова ставка, използвана за клиенти с малък обем счетоводна работа; и тарифа, предназначена за организации, нуждаещи се от пълен набор от счетоводни услуги. Освен това клиентската организация (предприятие) може да поръча всякакви други допълнителни услуги, например оптимизиране на данъчните плащания. Разходите за счетоводните услуги от предприятието извършващо аутсорсинг на предприятието клиент са в зависимост от това дали са свързани с производството като: (прогнозна себестойност, фактическа себестойност и анализи) и продажбата на готова продукция (прогнозни разходи за продажба и фактически разходи за същата, анализите свързани с продажбата и др.). Всички тези разходи е необходимо предварително да бъдат уточнени и договорени между предприятието възложител и предприятието изпълнител на счетоводната услуга - аутсорсинг фирмата.

При счетоводното отчитане на разходите за заплащане на счетоводни и данъчни услуги от специализирано предприятие (извършващо аутсорсинг услуга) разходите за тази услуга се признават като управленски разходи в предприятието възложител, които формират разход за така наречената „обичайна услуга“. Такива разходи се приемат за счетоводно отчитане в размера, установен от договора с аутсорсинг предприятието (без сумата на

ДДС, представена на предприятието от аутсорсинг - предприятието), през отчетния период, през който са били предоставени услугите.

3. Предимства и недостатъци на счетоводния аутсорсинг

Съвременната отчетност предполага използването на автоматизирана счетоводна система при която ръчният труд е минимизиран. Някои от дейностите в счетоводството изискват и ръчна канцеларска работа. Други дейности, могат да бъдат напълно автоматизирани, като: изготвяне на пенсионен план (провизиране на разходите за пенсии и изчисляване на заплатите и всички начисления свързани с тях). От гледна точка на техния относително постоянен размер и бързото им изчисление, посредством автоматизирани програми и актюерски изчисления, те могат да бъдат възложени на фирма за аутсорсинг услуги в счетоводството. В значителна степен това, ще предостави възможност на финансовия директор на предприятието да се съсредоточи върху значимите проблеми, които влияят върху рентабилността на предприятието и неговата позиция на пазара.

Предимство при аутсорсинг фирмата, като външен изпълнител може да се прояви и при събирането на вземанията на клиента си. В значителна степен, тя (аутсорсинг фирмата), може да бъде по-заинтересована при събирането на вземанията от клиентите, отколкото, някой служители в предприятието възложител. Аутсорсинг фирмата, може да ползва специалисти в областта на правото за събиране на дължимите вземания на своя клиент.

Някои предприятия могат да изберат и аутсорсинг фирма предоставяща и извършваща услуга в счетоводството и вътрешния одит. Като аргумент в полза на това са професионалните знания на служителите в аутсорсинг фирмата за счетоводни услуги предоставяща и услугата вътрешен одит. Тези служители са независими и извършват одит с познаване на усъвършенствани счетоводни техники. Одитор, който проверява дейността на много компании, натрупва база от знания за това как най-ефективно да извършва определени действия или има достъп до необходимите знания, като ги получава чрез други одитори в своята фирма.

Има редица основателни причини, поради които при определени обстоятелства не трябва да възлагаме счетоводството и вътрешния одит на външни изпълнители. Ръководството на предприятието, трябва да е наясно с тези причини, преди да реши да прехвърли тези функции. Това са следните проблеми:

- Стойност на услугата - Основният недостатък на използването на външна фирма за водене на счетоводството и провеждане на вътрешен одит е нейната висока цена, която включва режийни разходи и немалка печалба;

- Намаляване възможността за създаване на собствени специалисти в областта на счетоводството и финансови мениджъри при ползване на услуга от аутсорсинг фирма;

- Квалификацията на служителите, предоставена от доставчика на услуги (аутсорсинг фирмата), може да бъде по-ниска от очакваната. Те често привличат персонал с малък опит в счетоводството, но ползващи чужди езици;

- Отговорност – Ръководството на предприятието възложител е необходимо да прецени всички възможни рискове, при възлагане на услуга на аутсорсинг фирма за водене на счетоводството, тъй като, то носи отговорност пред акционери или други собственици на предприятието.

Заклучение

Счетоводният аутсорсинг е приложим вариант при оптимизиране на съотношението цена / качество. Възлагането на счетоводната дейност на външен изпълнител е ефективен механизъм за прехвърляне функции на предприятието, по-специално счетоводната дейност на професионален доставчик на тези услуги

Ефективното управление налага постоянен контрол върху размера на разходите и отстраняване на субективните причини за тяхното увеличение. Ето защо, някои предприятия избират счетоводни услуги на външни изпълнители за: (аутсорсинг в счетоводството) Информацията от тях се предоставя периодично на менаджерския екип на предприятието възложител за анализ, съпоставка и контрол в рамките на един отчетен период (месец) за вземане на бързи и ефективни управленски решения.

Своевременното отчитане и контрол на всички разходи и приходи има решаващо значение за дейността и съществуването на всяко предприятие или компания. Ето защо счетоводения аутсорсинг, може да бъде приложен, като рисковете от прилагането му се намаляват значително със сключването на Договора за аутсорсинг услугата в счетоводството и „SLA“ – споразумението, които са гаранция и за двете предприятия при пазарната икономика.

ЛИТЕРАТУРА

ДОПК., Обн. ДВ.бр. 105 от 29 декември 2005 г., В сила от 01.01-2006 г., посл. Изм.доп.ДВ.бр. 69 от 4 август 2020 г. <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135514513>. (4 август 2020 г.). Държавен вестник.

- Закон за счетоводството, Обн. ДВ. бр.95 от 8 Декември 2015г В сила от 01.01.2016 т. Посл. Изм.,доп. ДВ. бр.26 от 22 Март 2020г., Допълнителни разпоредби., §1.т.8. (01.01.2016). Държавен вестник.*
- НК Обн.ДВ бр. 26 от 2 април1968 г.,В сила от 01 май1968 г., Посл Изм.доп.,ДВ.бр.88 от 13 октомври 2020 г. , <https://www.lex.bg/laws/ldoc/1589654529>. (13 октомври 2020 г.). Държавен вестник.*
- Търговски закон, Обн. ДВ. бр.48 от 18 юни 1991 г., В сила от 01.07.1991 т., Посл. Изм.,доп. ДВ. бр.64от 18 юли 2020г., <https://lex.bg/laws/ldoc/-14917630>. (18 юли 2020 г.). Държавен вестник.*
- Швертнер, К. (2018). Приложение на информационните технологии в развитието на бизнеса, с. 130. София: Швертнер, К. (2018). Приложение на инфоУниверситетско издателство „Св. Климент Охридски“.*
- Oshri,I., J. Kotlarsky, L. Willcocks. (2008) Outsorsing Global Services: Knfwledge, Innfvation and Social Capital. Palgrave Macmillan*

ИМПЛЕМЕНТИРАНЕ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В БЮДЖЕТНИТЕ ОРГАНИЗАЦИИ (по примера на Държавните висши училища)

Ради Димитров, главен асистент, доктор
Катедра „Счетоводна отчетност“,
СА „Д. А. Ценов“ - Свищов,
E-mail: r.dimitrov@uni-svishtov.bg

***Резюме:** В разработката са разгледани основните принципни положения и постановки на указанията за съставяне на финансови отчети на бюджетните организации у нас, чрез които се постига имплементиране на правилата за интегрирана отчетност, издадени в Международната рамка за интегрирана отчетност.*

***Ключови думи:** бюджетни организации, финансови отчети, интегрирана отчетност.*

***JEL:** M 41.*

IMPLEMENTATION OF THE INTEGRATED REPORTING IN THE BUDGET ORGANIZATIONS (following the example of the public universities)

Radi Dimitrov, Head Assistant Prof., Ph. D.
Department “Accounting”,
Academy of Economics “D. A. Tsenov” - Svishtov,
E-mail: r.dimitrov@uni-svishtov.bg

***Abstract:** In the development are considered basic principles and statements of the instructions for preparation of financial statements of budget organizations in Bulgaria, through which the implementation of the integrated reporting rules issued in the International Integrated Report Framework is achieved.*

***Key words:** budget organizations, financial statements, integrated reporting.*

***JEL:** M 41.*

Интегрираната отчетност е напълно непозната като понятие за отчетността в бюджетните организации у нас. Въпреки това, организациите от публичния сектор са длъжни да включат в своите финансови отчети (в това число междинни и годишни) допълнителна пояснителна информация, относно представените данни. В преобладаващата си част тези данни представляват финансова информация, която чрез допълнителните пояснения и

начина на представянето ѝ, е изключително полезна за заинтересованите лица.

Обект на настоящата разработка представляват държавните висши училища в България.

Основната цел на изследването е представяне на мястото и ролята на принципните правила и постановки за интегрирана отчетност в процесите по съставяне и публикуване на финансови отчети на държавните висши училища (ДВУ).

Научното изследване е съобразено с нормативните постановки на действащите национално и европейско законодателство към 1 октомври 2020 г.

По смисъла на постановките на чл. 20 от Закона за публичните финанси (ЗПФ) „Публичните финанси се управляват при спазване на следните принципи:

- всеобхватност;
- отчетност и отговорност;
- адекватност;
- икономичност;
- ефикасност;
- ефективност;
- прозрачност;
- устойчивост;
- законосъобразност.“ (Закон за публичните финанси, 2013).

Посочените принципи представят модела, който трябва да следват, както ръководителите на посочените по-горе стопански субекти – разпоредители с бюджет, лицата от финансово-счетоводния състав на същите организации, така и контролните органи. Освен тях, потребителите на финансовите отчети също трябва да се ръководят от същите принципи при анализ и употреба на информация от отчетите на съответната организация. Прави впечатление, че част от регламентирания в ЗПФ принципи припокриват залегналите в Международната рамка за интегрирана отчетност принципи, което предполага, че между счетоводната отчетност в публичния сектор у нас и интегрираната отчетност съществува връзка.

По отношение на посоченото твърдение, всяка бюджетна организация (в т.ч. и ДВУ) е длъжна да представя от началото на отчетния период – 1 януари на съответната година, ежемесечно Отчет за касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства. В този отчет се посочва финансова информация, която е ориентирана, както към отчетния месец, така също и към бъдещ период по отношение на представяните данни от утвърдения бюджет. Отчетът за

касовото изпълнение на бюджета, сметките за средства от Европейския съюз и сметките за чужди средства може да се представи като модифициран отчет за паричните потоци, адаптиран за нуждите на бюджетната организация и детайлизиран по показатели за приходите и бюджетната субсидия (входящ паричен поток) и разходите (изходящ паричен поток). Към всеки един показател се представя информация с натрупване, както за отчетния период, така и прогнозиранни данни до края на бюджетната година.

Освен ежемесечно бюджетните организации са длъжни да представят отчетна информация с натрупване и на всяко тримесечие, т.е. към 31 март, 30 юни и 30 септември на съответната година. В тази отчетна информация освен изложения по-горе Отчет за касовото изпълнение на бюджета, средствата за Европейския съюз и чуждите средства, предприятията от публичния сектор оповестяват и информация за изменението на тяхното имуществено и финансово състояние чрез счетоводен баланс, резултат от ефективността на дейността им – чрез отчет за приходите и разходите, оборотна ведомост за периода, както и допълнителна (пояснителна) информация, частично припокриваща годишния финансов отчет. Съгласно т. 12. от Указание на Министерството на финансите (МФ) ДДС № 07/01.10.2020 г. ДВУ като специфична категория разпоредители с бюджет следва да представят следната допълнителна информация по отделни параграфи (§) на утвърдената за съответната година Единната бюджетна класификация (ЕБК), а именно:

- „разшифровки на приходните §24-04 „Нетни приходи от продажба на услуги, стоки и продукция“ и §36-19 „Други неданъчни приходи“ от ЕБК;
- разшифровки на разходните §10-98 „Други разходи, неклассифицирани в другите параграфи и по дейности, §51-00 „Основен ремонт на дълготрайни материални активи“, §52-00 „Придобиване на дълготрайни материални активи“ и §53-00 „Придобиване на нематериални дълготрайни активи“ по обекти за строителство и основен ремонт и за придобиване на дълготрайни активи;
- разшифровка на салдото по §88-00 „Събрани средства и извършени плащания за сметка на други бюджети, сметки и фондове нето (+/-)“ от ЕБК;
- общо за системата - информация за числеността и средствата за възнаграждения на нещатния персонал, нает по трудови правоотношения в изпълнение на програми за временна заетост, за броя и средствата за възнаграждения на лицата по извънтрудови правоотношения, както и броя на изплатените обезщетения на различни основания, отчетени по §02-00 „Други възнаграждения и плащания за персонала“ от ЕБК;

- „Справка за поетите ангажименти по бюджета и сметките за средствата от ЕС“ и „Справка за новите задължения за разходи по бюджета и сметките за средствата от ЕС“;
- „Справка за определени плащания към бюджетни организации, отчитани по разходни и приходни параграфи по ЕБК“;
- за целите на изпълнение на чл. 54 от Закона за държавния бюджет на Република България (ЗДБРБ) за 2020 г. разпоредителите с бюджет по чл. 13, ал. 3 от ЗПФ изготвят
- „Справка за задълженията към доставчици“. БАН и ДВУ изготвят и предоставят информацията за задълженията към доставчици чрез МОН и МО;
- „Справка за усвоените средства от резерва за непредвидени и/или неотложни разходи“ (Указание на МФ ДДС № 07/01.10.2020 г., 2020, т. 12.)

Посочената по-горе допълнителна (пояснителна) информация съдържа и нефинансови данни по отношение на: контрагента на прихода/ разхода, обекта на стопанската операция, стойността на стопанската операция, целевата група потребители от обществеността, за която е предназначен обекта на стопанската операция (ако е приложимо) и др. Тази информация е необходима за текуща проверка на методологията на отчетността, извършвана от Министерството на образованието и науката (МОН), МФ, както и за последващ контрол от страна на Сметна палата, Агенция за държавна финансова инспекция, Национална агенция за приходите, Изпълнителна агенция „Одит на средствата от Европейския съюз“, Управляващите органи по оперативните програми към Европейските структурни инвестиционни фондове и др. институции.

По смисъла на постановките на т. 13. от горесцитираното Указание на МФ, тримесечните отчети на бюджетните организации и в частност на ДВУ „следва да са придружени с обяснителна записка, която съдържа анализ на изпълнението на приходите, разходите, извършените промени по бюджета и причините за тях с акцент върху вътрешните и външни фактори, оказали влияние върху размера на събраните приходи и върху резултатите, постигнати с извършените разходи...“ (Указание на МФ ДДС № 07/01.10.2020 г., 2020, т. 13.), което предполага наличие на съвкупност от нефинансова информация, необходима за целите на анализа. Последното от своя страна е предпоставка да се твърди, че в отчетността на ДВУ се съдържат данни и показатели, които частично съответстват на постановките, регламентирани в Международната рамка за интегрирана отчетност.

Годишните финансови отчет на бюджетните организации (в т.ч. ДВУ) съдържат освен информацията, която се представя в тримесечните финансови отчети и пояснителни бележки, които представят по-детайлен анализ по отношение на дейността за отчетния период, който също съдържа голяма част нефинансова информация, необходима за потребителите на

тези отчети. В случая може да се твърди, че годишният финансов отчет на бюджетните организации у нас в голяма част представлява и интегриран отчет.

Като се има предвид, че интегрираната отчетност е насочена освен към минали, така и към бъдещи периоди, в началото на отчетната година предприятията от публичния сектор изготвят и утвърждават бюджет, който представлява финансов план до края на отчетния период, съдържащ показатели за приходите, разходите, бюджетните трансфери (в т.ч. бюджетните субсидии), бюджетното салдо и финансирането му. Освен бюджета следва да се отбележи, че ежегодно се изготвя и средносрочна бюджетна прогноза, съдържаща информация за посочените показатели, както до края на текущия отчетен период, така и за бъдещите два отчетни периода. Въз основа на изложеното се установява връзка между счетоводната отчетност в публичния сектор и интегрираната отчетност и в това отношение.

При положение, че разпоредбите на чл. 39. и чл. 48. от Закона за счетоводството, а именно за изготвяне на Годишен доклад за дейността и Нефинансова декларация се насочат и към регламентацията на отчетността и представянето на финансови отчети на бюджетните организации (в т.ч. ДВУ) у нас, за последните може да се твърди, че биха оповестявали финансова и нефинансова информация чрез интегрирани отчети, съобразно постановките и принципите на Международната рамка за интегрирана отчетност.

Бюджетните организации (в т.ч. и ДВУ) у нас представят допълнителна (пояснителна) информация в своите финансови отчети (междинни и годишни), която представлява съвкупност от нефинансова информация. Поради това, че същите стопански субекти съставят и утвърждават ежегодно бюджет и средносрочна бюджетна прогноза (за тригодишен период), в които представят информация, ориентирана към бъдещи периоди, може да се твърди, че в отчетността на организациите от публичния сектор се съдържат данни и показатели, които до голяма степен съответстват на постановките, регламентирани в Международната рамка за интегрирана отчетност.

ЛИТЕРАТУРА

Закон за счетоводството. Обн. ДВ. бр. 95 от 8 декември 2015 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр. 26 от 22 март 2020 г.

Закон за публичните финанси. Обн. ДВ. бр. 15 от 13 февруари 2013 г., изм и доп. ДВ. бр. 91 от 14 ноември 2017 г.

Указание на Министерство на финансите ДДС № 06/23.12.2019 г. относно: Годишното счетоводно приключване и представяне на годишните отчети за касовото изпълнение, оборотните ведомости и друга от-

четна информация за 2019 г., както и публикуване на годишните финансови отчети за 2019 г. на бюджетните организации. (23 декември 2019 г.) <https://www.minfin.bg/upload/43097/DDS-06-2019-ANNUAL-2019.pdf>

Указание на Министерство на финансите ДДС № 07/01.10.2020 г. относно: Изготвянето и представянето на тримесечните отчети за касовото изпълнение, оборотните ведомости и друга отчетна информация към 30.09.2020 г. на бюджетните организации. (1 октомври 2020 г.) <https://www.minfin.bg/upload/45532/DDS-07-2020-CASH-REPORTS-III-2020.pdf>

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ИНТЕГРИРАНО ОТЧИТАНЕ В СЕЛСКОТО СТОПАНСТВО

Радка Ненова, гл. ас. д-р

Катедра „Аграрна икономика“, СА „Д. А. Ценов“ - Свищов,

E-mail: r.nenova@uni-svishtov.bg

***Резюме:** Концепцията за интегрираната отчетност е сравнително нов холистичен подход към дейността на предприятията. Нейното прилагане е присъщо за големи компании в отделни сектори на икономиката, като финансови услуги, добивна промишленост и др. През последните години се появяват успешни примери от областта на селското стопанство. Целта на настоящата разработка е да бъдат проучени възможностите за прилагане на интегрираното отчитане в селското стопанство.*

***Ключови думи:** селско стопанство, интегрирана отчетност.*

***JEL:** Q19, M41.*

OPPORTUNITIES FOR INTEGRATED REPORTING IN AGRICULTURE

Radka Nenova, Head. Assist. Prof., PhD

Department “Agricultural economics”,

D. A. Tsenov Academy of Economics

E-mail: r.nenova@uni-svishtov.bg

***Abstract:** The concept of integrated reporting is a relatively new holistic approach to the activity of enterprises. Its application is inherent mainly for large companies in certain sectors of the economy, such as financial services, mining industry and others. Successful examples in the field of agriculture have emerged in recent years. The purpose of this study is to explore the possibilities for implementing integrated reporting in agriculture.*

***Key words:** agriculture, integrated reporting.*

***JEL:** Q19, M41.*

1. Въведение

Интегрираната отчетност е един от новите подходи за отчитане дейността на предприятията. Изготвянето на интегриран отчет цели да осигури повече информация за заинтересованите страни, като неговото съдържание, за разлика от финансовите отчети, е насочено към нефинансовата информация. Въпреки това в основата му стои описанието на стойността, създадена от различните типове капитал, с които организацията функционира: финансов, производствен, интелектуален, човешки, социален и при-

роден. Целта на автора е да се проучи възможността за приложение на интегрираната отчетност в областта на селското стопанство. Постигането на целта предполага решаването на следните задачи: 1) проучване на някои теоретико-методологически аспекти на интегрираната отчетност; 2) проучване на успешни примери от европейската практика; 3) синтезиране на изводи и обобщения.

2. Теоретико-методологически аспект на интегрираната отчетност в селското стопанство

От нормативна гледна точка за начало на интегрираната отчетност се счита публикуването на Рамката за международно интегрирано отчитане (The International Integrated Reporting Framework, 2013) през 2013 г. В нея се посочва, че *интегрираната отчетност* е ефективен подход за корпоративно отчитане, чиято основна цел е повишаване на качеството на информацията, достъпна за доставчиците на финансов капитал. Чрез интегрирания отчет доставчиците на финансов капитал трябва да разберат как отделната организация създава стойност за продължителен период от време. Стойността не зависи само от организацията, но и от външната среда, която оказва влияние; от заинтересованите страни, с които организацията си взаимодейства и от ресурсите, които използва. От своя страна ресурсите (наричани в Рамката капитали) се подразделят на: *финансови, производствени, интелектуални, човешки, социално-репутационни и природни*. Важно уточнение в Рамката е, че не всички капитали са с еднаква степен на значимост и нямат отношение към всички организации. **Следователно може да се обобщи, че в интегрирания отчет на дадена организация трябва да се включва описание на тези капитали, които имат пряко и значимо въздействие върху нея.**

По отношение на селското стопанство може да се посочи, че всички изброени по-горе видове капитал имат връзка с извършваната дейност. Финансовият и човешкият капитал са основни фактори за производство и като такива присъстват неизменно и в земеделието. Под производствен капитал, в Рамката за международно интегрирано отчитане, се разбира съвкупността от сгради, машини, съоръжения, оборудване, инфраструктура, които също са пряко свързани със селското стопанство. Интелектуалният капитал намира израз в нематериалните активи – използването на различни програмни продукти, патенти, лицензи и др., което също го прави приложим в селскостопанските дейности. Социалният капитал е много интересна и актуална икономическа категория, която има своето място и в земеделието. От една страна земеделската кооперация е типичен представител за социално предприятие и нейното функциониране поражда отношения на взаимопомощ и сътрудничество между членовете. От друга страна, чрез

добавянето на специфични неземеделски (социални) дейности в земеделските стопанства, те се превръщат в организации, създаващи социални резултати, които трябва да се отчитат по подходящ начин. Природният капитал, за разлика от други отрасли, е със значимо влияние върху селскостопанската дейност, т.к. в нея се използват възобновяеми и невъзобновяеми природни ресурси.

Филипова и кол. (Филипова, и др., 2017) посочват, че интегрираната отчетност започва да се прилага отскоро в компании най-вече от финансовия сектор; енергетиката; добива на нефт, газ и други природни ресурси. Същевременно отбелязват, че концепцията за интегрираната отчетност изисква нови комплексни знания от страна на счетоводителите.

В теоретичен аспект са публикувани някои изследвания по проблемите на интегрираната отчетност в селското стопанство, свързани с методологията, внедряването и влиянието ѝ като фактор за устойчиво развитие.

От методологическа гл. т. авторите (Balashova, Šilerová, & Melikhov, 2015) разглеждат ефективните принципи за изготвяне на интегрирани отчети, като предлагат самостоятелно разработена „пътна карта“, представляваща поетапен план на организационни и методически действия за индустриални и земеделски стопанства в Руската Федерация за средносрочен период.

Съществуващата методологическа база, в областта на интегрираната отчетност, е изследвана и от Melikhov, Kusmartseva и Chekrygina (Melikhov, Kusmartseva, & Chekrygina, 2018). В статията авторите открояват предимствата на интегрираното отчитане в селското стопанство, като фактор за устойчиво развитие, но и трудностите при изготвянето на интегрирани отчети, произтичащи от допълнителните разходи, които трябва да се извършват.

Други автори (Алборов, Концевая, & Козменкова, 2018) изучават проблемите по внедряването на интегрираната отчетност в селското стопанство и достигат до заключението, че информацията във финансовите отчети може да се обогати с данни за различните видове капитал. Вниманието е отделено на отчитането на природния капитал, поради факта, че в селското стопанство се използват: слънчева светлина, топлина, въздух, влага, естествено плодородие на почвата. Цитираните автори отбелязват, че участието на природния капитал в създаването на нова стойност е невъзможно да се определи, но предлагат решение, базирано на динамичен анализ на добивите от селскостопанските култури и производителността на селскостопанските животни за период от 10-12 години, извършен по райони. В резултат на подобен анализ е възможно да се установят индикатори за влиянието на условията на естествената природна среда за всяка година по селскостопански култури и по животни. Именно тези индикатори следва да се използват за коригиране на степента на използване на природния капитал в създаването на нова стойност.

Другият основен проблем, пред внедряването на интегрираната отчетност в селското стопанство, посочен от Алборов, Концевая и Козменкова, е липсата на висококвалифицирани кадри, които да могат да изготвят специализирани отчети, заедно със счетоводните отчети на селскостопанските предприятия. В тази връзка те предлагат в програмите на университетите да бъдат включени конкретни теми, чрез които обучаваните да придобият знания, умения и компетенции.

Алтернативно решение е предложено от Блажева (Блажева, 2016), която смята, че повишаването на професионалната квалификация на кадрите в селското стопанство може да се постигне чрез механизмите на Общата селскостопанска политика.

От посоченото до тук може да се обобщи, че ползите от интегрираното отчитане в селското стопанство са безспорни, но съществуват редица трудности при прилагането му, свързани с измерването на приноса на социалния и природния капитал в създаването на нова стойност в селското стопанство, необходимите допълнителни разходи, които трябва да се извършат и липсата на подготвени кадри, които да се справят с отчитането.

3. Практическа приложимост в аграрния сектор

Успешен пример от европейската практика за прилагане на интегрирана отчетност в аграрния сектор е извлечен от официалната база, създадена по проект в партньорство между International Integrated Reporting Council (IIRC) and Black Sun Plc (IIRC and Black Sun).

Това е публична компания Yara International, която използва фундаменталната концепция за създаване на стойност чрез принципите: надеждност и пълнота, на всеки етап от дейността си.

1) Източници – използват природен газ, електричество и минерали, за да произвеждат собствени торове. По-голямата част от суровините са от невъзобновяеми източници. Предприемат действия за преминаване към кръгова икономика, декарбонизиране и оптимизиране на ресурсите, в резултат на което създават стойност – първите торове от вторични суровини, предлагани на пазара във Финландия.

2) Производство – производството на торове е енергоемко и при него се отделят вредни емисии във въздуха и водата. Водата, която се използва се връща в природата предимно незамърсена. Създадени 16 000 работни места; подобрени са индустриалните стандарти за енергийна ефективност.

3) Транспорт – транспортирането на торовете замърсява въздуха и водата и е свързано с рискове от инциденти и разливи. Тук се предприети действия по управление на продукта. Създадената стойност на този етап е

свързана с осъществяването на надеждни доставки от торове, които да подпомагат фермерите от цял свят.

4) Приложение на торовете – отделят се вредни емисии на парникови газове и замърсяват водите, което е ограничено чрез прилагане на прецизно земеделие; извършване на научно-изследователска и развойна дейност; разработена е водна стратегия на компанията; приложена е стратегия за нитратите. Създадена стойност – производителността на фермите се подобрява чрез използване на сензорни инструменти и решения по отношение на торенето.

5) Естествена среда – проблемът тук е, че селското стопанство е отговорно за 70% от изземването на прясна вода в света и за използването на 1/3 от сушата, което води до обезлесяване, а хранителният дисбаланс е предпоставка за деградацията на почвата. За преодоляване на посоченото компанията прилага балансирано торене, провежда тестове на почвата и използва консултантски услуги. Създадената стойност се изразява в намаляване на обезлесяването от интензификацията на селското стопанство и ограничаване на емисиите на парникови газове.

б) Консумация на храна – промените в храненето водят до стимулиране на търсенето на храна, а същевременно 1/3 от храната се губи или унищожава. В този случай се предлага използването на микронутриенти, поддържащи здравето и научна и развойна дейност за подобряване качеството на реколтата. Създадената стойност се измерва чрез изхраненото население с храни, произведени след прилагане на решения на компанията за торене на културите.

Заклучение

Интегрираната отчетност е съвременен подход за отчитане, който може да бъде прилаган и в областта на селското стопанство. Към настоящия момент трудностите пред селскостопанските предприятия, във връзка с интегрираните отчети, преобладават, но ползите са безспорни. Наличието на успешни примери от аграрния сектор създава предпоставки за търсене на практически решения.

ЛИТЕРАТУРА

- Алборов, Р., Концевая, С., & Козменкова, С. (2018). Интегрированная отчетность в сельском хозяйстве: состав и проблемы внедрения. *Международный бухгалтерский учет, Т. 21(№ 4)*, 413 – 428.
- Блажева, В. (2016). Мениджмънт на аграрните стопанства при обучението на студентите по икономика. *Алманах научни изследвания(23)*, 444-469.

- Филипова, Ф. и др. (2017). *Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност. Монографична библиотека "Знание и бизнес"* (кн. 1). Варна: „Знание и бизнес“.
- Balashova, N., Šilerová, E., & Melikhov, V. (2015). Developing the methodology to form integrated reporting of agroholdings in the Russian Federation. *AGRIS on-line Papers in Economics and Informatics* (Vol. 7, No. 4), pp. 19 - 29.
- IIRC and Black Sun. (н.д.). *Leading Practices*. Изтеглено на 19 Октомври 2020 г. от http://examples.integratedreporting.org/leading_practices
- Melikhov, V., Kusmartseva, Y., & Chekrygina, T. (2018). Integrated reporting of agricultural business entities as a factor of sustainable development in the Volgograd Region. *Advances in Economics, Business and Management Research*(39), 355-359.
- The International Integrated Reporting Framework. (2013). International Integrated Reporting Council.

НАСОКИ ПРИ ПРИЛАГАНЕ ПРИНЦИПИТЕ НА ИНТЕГРИРАНОТО ОТЧИТАНЕ

Радосвета Кръстева-Христова, гл. ас. д-р

Катедра „Счетоводна отчетност“,

СА „Д. А. Ценов“ - Свищов,

E-mail: r.krasteva@uni-svishtov.bg

Резюме: *В последните години се наблюдава дългосрочен процес на подмяна на концепцията за представяне на финансовите отчети с тази на интегрираното мислене и интегрираното отчитане. Липсата на солидни теоретични концептуални основи, достатъчно опит и практически наблюдения издигат предизвикателства пред практическото изготвяне и представяне на интегрираните отчети. Научното и практическо значение на изследването е да се идентифицират принципите на интегрираното отчитане и да се очертаят някои от техните приложни характеристики.*

Ключови думи: *интегрирано отчитане, интегриран отчет, принципи на интегрираното отчитане.*

JEL: M41.

GUIDELINES FOR APPLYING THE PRINCIPLES OF INTEGRATED REPORTING

Radosveta Krasteva-Hristova, Assist.Prof., PhD

Department of Accounting,

The D. A. Tsenov Academy of Economics

E-mail: r.krasteva@uni-svishtov.bg

Abstract: *In recent years, there has been a long-term process of replacing the concept of presenting financial statements with that of integrated thinking and integrated reporting. The lack of solid theoretical conceptual foundations, sufficient experience and practical observations create challenges to the practical preparation and presentation of integrated reports. The scientific and practical significance of the report is to identify the principles of integrated reporting and to outline some of their applied characteristics.*

Key words: *integrated reporting, integrated report, principles of integrated reporting.*

JEL: M41.

1. Въведение

Проблемите на интегрираното отчитане са особено **актуални** и значими в съвременните условия на нови предизвикателства пред бизнеса и отчетността в световен мащаб. „Необходимостта от устойчива световна

икономика се налага все по-спешно във връзка с проблемите, свързани с прираста на населението, промените в климата, с недостига на ресурси и унищожаването на екосистемите.“ (Йонкова, 2012, с. 11). Общественото осъзнаване на тези проблеми, както и нарастващите очаквания за корпоративна социална отговорност, стремежът към опазване правата на човека, изискванията за устойчивост и на социалната среда, впечатляващата скорост на развитие на информационните технологии, са очевидни. Подобни тенденции са в основата днес компаниите да се насърчават към публично оповестяване не само на финансова и икономическа информация, а и на такава, свързана с позиционирането им в заобикалящата ги среда и въздействието им върху нея в перспектива.

Тези идеи стоят в основата на появата и разпространението на интегрираното отчитане, което е **обект** на настоящата разработка. **Предмет** на изследването са базовите принципи на интегрираното отчитане, посочени в рамката за интегрирана отчетност (International Integrated Reporting Council, 2013). **Задачите** на разработката се изразяват в очертаване на проблеми и насоки за практическата имплементация на тези принципи от страна на компаниите, като се използват **методите** анализ и синтез, сравнение, обобщение.

2. Основи на интегрираното отчитане

В отговор на променената реалност и наложилото се ново понятие „интегрирано отчитане“ през 2010 г. се основа Международният съвет за интегрирана отчетност (International Integrated Reporting Committee (IIRC))¹ от групата за Глобална отчетна инициатива (Global Reporting Initiative (GRI))², Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants (IFAC))³ и инициативата на принц Чарлз „Проект счетоводство за устойчивост“ (Accounting for Sustainability Project (A4S))⁴ (Вейсел, 2018). Основна задача на този комитет е създаване на Международна рамка за интегрирана отчетност, която официално се публикува през м. декември 2013 г. (International Integrated Reporting Framework (IIRF)) (International Integrated Reporting Council, 2013).

Международната рамка за интегрирана отчетност има важно методологично значение, защото предлага на предприятията от публичния и частния сектор по света инструментариум за комплексно използване на идеите на интегрираното отчитане (концептуални основи)

¹ <https://integratedreporting.org/>

² <https://www.globalreporting.org/>

³ <https://www.ifac.org/>

⁴ <https://www.princeofwales.gov.uk/initiatives> и <https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html>

в съответна *форма* за практическото им прилагане (*интегриран отчет*).

Значимите акценти в рамката се отнасят до фундаменталните концепции за процеса на създаване на стойност, видовете капитали, и до базовите принципи и съдържателните елементи на интегрирания отчет.

3. Принципи на интегрираното отчитане

„В днешно време вече не стои въпросът дали компаниите трябва да разкриват информация относно рисковете и възможностите за съществена устойчивост. Става въпрос за това как те могат да подобрят ефективността на оповестяванията, които вече правят.“ (Chersan, 2017, p. 19) Това предполага и наличието и прилагането на всеобщо признати принципи на интегрираното отчитане. Такива са залегнали в Международната рамка за интегрирана отчетност като основа на изготвянето на интегрирания отчет. Те са с характер на силно препоръчителни насоки на високо ниво, без обаче да съдържат конкретни обекти или показатели за отчитане, както и предписания за изрични оповестявания.

Описаните в Международната рамка за интегрирана отчетност са водещи принципи са следните:

1. **Стратегически фокус и бъдеща ориентация.** Интегрираният отчет трябва да дава представа за стратегията на организацията и обяснение как тази стратегия е свързана със способността на организацията да създава стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план, както и с нейното използване и въздействие върху капиталите.
2. **Свързаност на информацията.** Интегрираният отчет трябва да предоставя цялостна картина на комбинацията, взаимовръзките и зависимостите между факторите, които влияят върху способността на организацията да създава стойност във времето.
3. **Взаимоотношения със заинтересованите страни.** Интегрираният отчет трябва да дава представа за естеството и качеството на взаимоотношенията на организацията с нейните ключови заинтересовани страни, включително как и до каква степен организацията разбира, взема предвид и отговаря на техните законни нужди и интереси.
4. **Същественост.** Интегрираният отчет трябва да разкрива информация за въпроси, които оказват съществено влияние върху способността на организацията да създава стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план.
5. **Краткост.** Интегрираният отчет трябва да бъде кратък, сбит, лаконичен.

6. **Надеждност и пълнота.** Интегрираният отчет трябва да съдържа съществени факти, както положителни, така и отрицателни, които да са представени по балансиран начин и без съществени грешки.

7. **Постоянство и съпоставимост.** Информацията в интегрирания отчет трябва да бъде представена:

- на основа, явяваща се постоянна в течение на дълго време;
- по начин, който позволява сравнение с други организации в случаите, когато това е съществено за собствената способност на организацията за създаване на стойност в течение на времето. (International Integrated Reporting Council, 2013, параграфи 3.1 – 3.57)

Финансовият отчет на всяка компания практически е компонент на интегрирания отчет. Последният трябва да показва онази нефинансова информация, която съпътства, обяснява, анализира и ситуира в пространството (околната среда на компанията) и времето (времевия фокус, който е над един отчетен период) информацията от финансовия отчет. И още, „след като една компания е поставила устойчивостта в центъра на своя бизнес модел и подход към създаване на стойност, то логичното следствие е тази максима да намери своята реализация чрез изготвянето на интегриран отчет, съчетаващ в себе си анализ на финансови и нефинансови показатели от дейността ѝ.“ (Атанасов & Маринова, 2014, с. 65) Известно е, че всеки финансов отчет се изготвя въз основа на общоприети принципи. Те обаче не могат да се транспонират върху частта от интегрирания отчет, която съдържа нефинансова информация. В този смисъл посочените погоре принципи, включени в Международната рамка за интегрирана отчетност, имат изключително важно методологично значение от гледна точка на изпълнение на целите на интегрираното отчитане. Те са насочени комплексно към представяната финансова и нефинансова информация в интегрирания отчет, без да противоречат на наложените се принципи на финансово отчитане.

В подкрепа на практическото прилагане на принципите на интегрираното отчитане съществуват редица разработки. Така например чрез своя публикация от 2015 г. Deloitte предоставя ръководство за директори относно интегрираното отчитане. В доклада се предлагат въпроси на компаниите, които да ги подпомагат в стремежа им да се придържат към принципите на интегрираното отчитане при изготвянето на интегриран отчет. Въпросите са конкретни, ясни и точни, като са групирани съобразно принципите (Deloitte, 2015, p. 22)

Конкретни примери за илюстриране как водещите компании прилагат принципите на интегрираното отчитане на практика и да предоставят информация за различните елементи на съдържанието на интегрирания отчет са изложени в Доклада по управленско счетоводство по проблемите

на интегрираното отчитане на Асоциацията на счетоводителите и финансовите специалисти в бизнеса (ИМА) през 2016 г. (Serafeim, 2016, p. 12-17).

Станислава Тодорова дефинира критерии за преценка относно спазването на основните принципи на Международната рамка за интегрирана отчетност, като конкретизира и обстоятелствата, които следва да се оповестят в интегрирания отчет, за да се гарантира, че е спазен конкретен принцип (Филипова, 2017, с. 226-228).

В обобщение може да се издигне тезата, че само взаимосвързаното прилагане на предложените принципи за интегрирано отчитане позволява цялостна реализация на предназначението им.

Съществена е ролята и на специалистите в областта на счетоводството и финансите в процеса на възприемане и прилагане на принципите и цялостната концепция на интегрираното отчитане. В този смисъл те следва да развият нови компетенции, лидерство, тъй като според М. Чиприянов днес е твърде значима „ролята на съвременния бизнес лидер, който да избере и реализира мерки и механизми за устойчиво увеличаване на позитивното, респ. намаляване на негативното влияние на бизнес организациите върху обществото“ (Чиприянов, 2019, с. 228).

Заклучение (изводи)

Първо, възприема се за необходимо продължението и разширяването на научните изследвания и практико-приложните проучвания по проблемите на бъдещото развитие на принципите на интегрираното отчитане.

Второ, взаимната свързаност между нововъзникващите технологични системи (блокчейн, криптовалута и изкуствен интелект и пр.) и традиционните способности за обработка на информация могат да бъдат успешно използвани за оптимизиране дейностите на интегрирано отчитане въз основа на приетите принципи.

Трето, потенциалът за научни изследвания, развиване на адекватни компетенции и лидерство у специалистите по счетоводство и финанси следва да се използва и надгражда перманентно с оглед „по-зряло“ имплементиране на интегрираното мислене в организациите в синхрон с възприетите принципи.

ЛИТЕРАТУРА

Атанасов, А., & Маринова, Р. (2014). Нефинансовата информация във финансовите отчети като елемент на корпоративната социална отговорност и предпоставка за устойчиво развитие. *Управление и устойчиво развитие*, 48, стр. 60-65.

- Вейсел, А. (2018). Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети. *Списание ИДЕС*. <https://www.ides.bg/media/1522/01-2018-ali-veysel.pdf>
- Йонкова, Б. (2012). *Интегрираното отчитане - отговорност и отчетност*. София: Издателски комплекс - УНСС.
- Филипова, Ф., (2017). *Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност*. Варна: Знание и бизнес.
- Чиприянов, М., Чибурене, Я., Чиприянова, Г., Маринов, И., Веселинова, Н., & Цанов, Е. (2019). Развитие на лидерството за постигане целите на устойчивото развитие. *Алманах Научни изследвания*, стр. 228.
- (н.д.). Извлечено от <https://integratedreporting.org/>
- Chersan, I.-C. (2017). Integrated reporting in Europe - from voluntary to mandatory? *Journal of Public Administration, Finance and Law* (Special Issue 3), 19.
- Deloitte. (2015). *A Directors' Guide to Integrated Reporting*. London: Deloitte. <https://www.iasplus.com/en/publications/uk/other/directors-guide-to-integrated-reporting>
- International Integrated Reporting Council. (2013). *The International Integrated Reporting Framework*. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
- Serafeim, G. (2016). *Integrated Reporting. Statement on Management Accounting*. <https://www.imanet.org/media/0830fcd907cd41a7bd760b8900fe7b94.ashx>

ОСНОВНИЯТ КАПИТАЛ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА С ТУРИСТИЧЕСКА ДЕЙНОСТ – ПРАВНИ И СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ

Ралица Данчева, гл. ас. д-р,
Катедра „Счетоводна отчетност“,
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов,
E-mail: r.dancheva@uni-svishtov.bg

Резюме: Един от големите и бързо развиващите се сектори в нашата страна е туризмът. Изследването засяга важни проблеми свързани с основния капитал в контекстна на предприятията с туристическа дейност, техния правен статут, особености на счетоводното отчитане и др.

Основната **цел** на настоящото изследване е да се очертаят някои дискуссионни въпроси и проблеми свързани с основния капитал в предприятията с туристическа дейност. С оглед успешното реализиране на така формулираната цел се поставят следните изследователски **задачи**: да се проучи нормативната база свързана с капитала на предприятията с туристическа дейност; да се изследват същността, структурата и правните аспекти на предприятията с туристическа дейност и влиянието им върху счетоводното отчитане; да се открият особеностите на счетоводното отчитане при формирането на основния капитал.

Ключови думи: счетоводство, основен капитал, учредяване, предприятия с туристическа дейност, правни и счетоводни аспекти.

JEL: M41.

THE CORE CAPITAL OF ENTERPRISES WITH TOURIST ACTIVITY – LEGAL AND ACCOUNTING ASPECTS

Ralitsa Dancheva, Head assistant, Ph. D.,
Department of Accounting,
Dimitar A. Tsenov Academy of Economics,
E-mail: r.dancheva@uni-svishto.bg

Abstract: One of the biggest and fast developing sectors in our country is tourism. This research informs about major issues related to core capital in the context of enterprises with touristic activity, their legal status and accounting particularities among others.

The main goal of this current research is to outline some points for discussion and problems related to core capital in enterprises with tourist activity. After successfully reaching the above formulated aim, the following research tasks have been identified: to study the normative base related to capital of enterprises with tourist activity ; to research the nature, the structure and the law aspects of enterprises with tourist activity and their influence on book keeping ; to highlight particularities in book keeping during the formation of core capital.

Key Words: capital, increase, decrease, enterprises with tourist activity, legal and accounting aspects.

JEL: M41.

ВЪВЕДЕНИЕ

Един от големите и бързо развиващите се сектори в нашата страна е туризмът. Изследването засяга важни проблеми свързани с капитала, в контекстна на предприятията с туристическа дейност, техния правен статут, особености на счетоводното отчитане на основния капитал и др.

Обект на настоящото изследване е основният капиталът на предприятията с туристическа дейност, а негов предмет са особеностите свързани с неговото счетоводно отчитане. В тази връзка основната **цел** на настоящото изследване е да се очертаят някои дискуссионни въпроси и проблеми в тази насока. С оглед успешното реализиране на така формулираната цел се поставят следните изследователски **задачи**: да се изследват същността, структурата и правните аспекти на предприятията с туристическа дейност и влиянието им върху счетоводното отчитане; да се открият особеностите на счетоводното отчитане при формирането на основния капитал на предприятията с туристическа дейност. За постигане на целите на изследването и решаването на поставените задачи са използвани съвкупност от традиционни научно-изследователски методи и подходи, като системен подход, методите на обобщение и сравнение, анализ и синтез.

I

Независимо каква стопанска дейност извършват предприятията се нуждаят от ресурси, с които да я осъществят. Предприятията с туристическа дейност не правят изключение.

Отражение върху организацията на счетоводното отчитане в туристическите предприятия дават общите и специфичните признаци на предприятията. Възникването и функционирането на тези предприятия се урежда законодателно, а обичайната им дейност подлежи на: *вписване в регистър* - за туроператорската и туристическата агентска дейност; *категоризиране* – за хотелиерството и ресторантьорството; или *сертифициране* – за балнеолечебните (медикъл СПА), СПА, уелнес и таласотерапевтичните центрове. Учредяването им включва две стъпки – учредителен акт и вписване в търговския регистър.

Основният капитал е този, който е най-близо до търговското значение на капитала. Всеки стопански субект има капитал, но съгласно търговския смисъл капитал имат само КТД (АД, ООД и КДА), но не и СД и КД, както и ЕТ. При персоналните търговски дружества (СД и КД) сумата от стойността на вноските на съдружниците също образува техния капитал, но само в счетоводен и икономически смисъл, но от търговскоправен аспект те нямат капитал, а първоначалните вноски формират само началното имущество на дружеството. Следователно вноските са основно задължение на съдружниците (акционерите) при създаване на дружеството. Капиталът

е сумарна величина от номиналната стойност на записаните от съдружниците (акционерите) дялове (акции). (Стефанов, Търговско дружествено право, 2014, стр. 77) Той е относително постоянна величина. Голяма част от предприятията с туристическа дейност са КТД и тъй като понятието „капитал” е основополагащо за тях, акцентът в настоящия доклад е поставен върху тях.

Възникването на дружеството е продължителен процес и обхваща периода между учредяването и вписването на дружеството в търговския регистър. Като правен субект то се оформя в деня на вписването му в търговския регистър. До финализирането регистрационният процес преминава през три етапа: до регистрацията на дружеството; търговска регистрация и след търговска регистрация. (Захариев, 2008, стр. 51-67)

Предприятията с туристическа дейност се учредяват по нормативната система. Фазите в учредяването им са две: 1) съставяне на учредителен акт – чрез него се изразява волята на учредителите да създадат търговско дружество; 2) вписване на дружеството в търговския регистър. Заявлението за вписване се извършва от избрания управителен орган (напр. управител или съвет на директорите).

Удостоверението за регистрацията, като туроператори и/или туристически агенти, категоризацията в хотелиерството и ресторантьорството, и сертифицирането на балнеолечебни и други центрове не са предпоставка за вписването на дружеството в търговския регистър, а точно обратното, регистрацията е една от предпоставките за издаването на акта, който разрешава извършването на определена дейност. Следователно не трябва да се прави смесване между нормативната система за учредяване и разрешително-нормативната. Посочените актове също са административни, но не са предпоставка за регистрацията в търговския регистър. Издаването на лиценз за учредяване, при разрешително-нормативната система, например на инвестиционните дружества, банки и други е условие за вписването им в търговския регистър. При тях учредяването има още една стъпка – издаване на лиценз от държавен орган (за инвестиционните дружества – Комисията за финансов надзор, за банките – БНБ и т.н.).

Специфичното за капитала на ООД е, че той се структурира на равни или неравни части, наречени дялове. Сумата от номиналната стойност на дяловете на съдружниците образува капитала на дружеството. Капиталът на АД е разделен на акции. Сумата от номиналната стойност на всички акции на АД дава размера на записания капитал. Акциите на АД са аналогични на дяловете, на които е структуриран капиталът на ООД, но за разлика от тях акциите трябва да са с еднаква номинална стойност.

Минималният определен от ТЗ размер на капитала за ООД е 2 лв., за АД и КДА – 50 000 лв. Законоопределеният минимален размер на КТД е с оглед тяхната правноогранизационна форма – ООД, АД или КДА, като не отчита спецификата на извършваната от дружеството дейност. (Калайджи-

ев, Ранкова, Кръстева-Николова, Георгиев, & Бондаренко, 2005, стр. 57) Дружествата могат да определят и друг размер на основния капитал, съобразно специфичния си характер. Основните функции на капитала са: 1) гаранционна функция и 2) като материална основа за осъществяване на стопанската дейност, т.е. неговата икономическа функция.

Вноските в капитала на търговските дружества могат да бъдат парични, непарични (апортни) и смесени. Учредителите (съдружниците, акционерите) сами определят вида на вноските. Непаричните вноски не могат да бъдат с предмет бъдещ труд или услуга. Предмет на непарични вноски могат да бъдат вещни права, облигационни права (вземания), ценни книги, права върху нематериални блага (артистична и индустриална собственост), права върху интелектуална собственост, апортиране на търговско предприятие, допустимо е и наследството да е предмет на апортна вноска.

Непаричните вноски в КТД подлежат на задължителна експертна оценка. Съгласно чл. 72, ал. 2 от ТЗ непаричните вноски се оценяват от три независими вещи лица, посочени от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията. Възнаграждението за вещите лица е за сметка на лицето, което внася непаричната вноска. В устава или дружествения договор не може да се посочва оценка, която е по-висока или по-ниска от дадената от вещите лица, тъй като съгласно чл. 13 от Закона за счетоводството активите, пасивите, собствения капитал, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена (цена на придобиване, себестойност или справедлива стойност) или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти и следователно не може да се допуска както подценяване, така и надценяване на непаричната вноска. При несъгласие на учредител той може да се откаже или да замени непаричната вноска с парична.

Разпоредби за внасянето на паричните вноски в търговските дружества липсват, такива има само по отношение на АД и КДА. Съгласно чл. 166, ал. 1 от ТЗ паричните вноски се извършват по набирателна банкова сметка, открита от управителния съвет, съответно от съвета на директорите, на името на дружеството. Тези разпоредби важат и за ООД, като при него сметката се открива от лицето избрано за управител на дружеството. За КТД има минимално изискуем капитал, с който дружествата могат да се учредят, поради тази причина се изисква прилагането на документ за внесения капитал. Едновременно с това е необходимо да е покрита минимално определената част от поетия капитал – за ООД 70 %, ако се регистрира с капитал, по-висок от установения законов минимум (от 2 лв.)¹, а за АД и КДА 25% от предвидената в устава емисионна стойност на всяка една акция. Този факт се проверява от длъжностното лице по регистрацията. Паричните вноски могат да бъдат както в национална валута, така и в чуж-

¹ Ако ООД се учредява с капитал от 2 лв., той трябва да бъде внесен изцяло.

дестранна, но се осчетоводяват по левовата им равностойност към деня на внасянето.

Предвиденият в ТЗ минимален размер на регистрирания капитал, както и минимален размер на внесения капитал може да доведе до съществуването на разлика между записания и внесения капитал. По счетоводен път информация за това се осигурява чрез **с/ка Вземания по записани дялови вноски**, която се използва за отчитане на взаимоотношенията със съдружниците, респ. акционерите на дружеството. В края на отчетния период дебитното салдо по сметката показва размера на невнесения капитал. Частта от записания, но невнесен капитал трябва да се внесе в срок определен от дружествения договор или устава, но не по-дълъг от две години.

Размерът на невнесения капитал има различно представяне в зависимост от прилаганите счетоводни стандарти. В случаите, когато предприятието прилага НСС, съгласно постановките в СС 1 *Представяне на финансови отчети* (т. 11.4) невнесеният капитал се представя като актив и следователно **с/ка Вземания по записани дялови вноски** е с активен характер. Представя се в самостоятелен раздел в актива на счетоводния баланс – раздел А Записан, но невнесен капитал. Ако дружеството прилага МСФО невнесеният капитал се отразява в пасива на счетоводния баланс като отрицателна величина в раздела на собствения капитал. В случая разчетната сметка придобива корективен характер. (Брезоева, По въпроса за отчитане и представянето на невнесения капитал, 2012, стр. 12)

Счетоводното отчитане на основния (регистрирания) капитал се организира чрез използването на **с/ка Основен капитал, изискващ регистрация**. В счетоводния баланс основният капитал се посочва в пълния му размер, независимо от това дали е изцяло внесен от съдружниците, респ. акционерите или частично. Сметката се завежда с номиналната стойност на акциите.

Формирането на капитала се осъществява след решението за създаване на предприятието. Въз основа на записаните дялове или акции за възникналите вземания от съдружниците (акционерите) се съставя следната счетоводна статия: дебитира се **с/ка Вземания по записани дялови вноски**, срещу кредитиране на **с/ка Основен капитал, изискващ регистрация**.

Малко по-различна е процедурата на счетоводното отчитане при АД. Тя произтича от законовото изискване за продажба на учредителните акции на акционерите по тяхната емисионна стойност, която задължително е равна или по-висока от номиналната. Разликата между номиналната и емисионната стойност се отнася във фонд „Резервен” на дружеството (чл. 176, ал. 3 от ТЗ). Подобно изискване не съществува при останалите дружества. Разликата между номиналната и емисионната стойност може да се отчете по един от следните начини: директно по капиталовата сметка (чрез **с/ка Резерви от емисия на акции**) или чрез използване на междинна

сметка (чрез с/ка *Премии, свързани с капитал*, която се трансформира в премийни резерви по с/ка *Резерви от емисия на акции*).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Въз основа на направеното изследване може да се заключи, че въпросите, относно основния капитала на предприятията с туристическа дейност, заемат важно място в системата на счетоводството. За доброто управление и анализ на дейността на предприятията е от значение създаването на достоверна счетоводна информация, включително и за техния капитал. За целта са необходими задълбочени познания за особеностите при формиране на основния капитал и отчетните процедури свързани с него.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:

- Брезоева, Б. (3 2006 г.). Отчитане на обратното изкупуване и на други операции със собствени акции. *Счетоводство XXI* .
- Брезоева, Б. (10 2012 г.). По въпроса за отчитане и представянето на невнесения капитал. *Счетоводство, данъци и право* .
- Герджиков, О. (1998). *Коментар на Търговския закон. Книга трета, том I*. София: Софи-Р.
- Захариев, П. (2008). *Счетоводството на капиталовите дружества. Част първа Акционерно дружество*. Варна: Геа принт.
- Иванова, П., Минков, В., & Илиева, Л. (2013). *Въведение в туризма*. Свищов: АИ „Ценов“.
- Калайджиев, А., Ранкова, Д., Кръстева-Николова, К., Георгиев, В., & Бондаренко, Ц. (2005). *Коментари на Закона за публичното предлагане на ценни книжа*. София: Труд и право.
- Михайлов, Д. (2007). *Търговско и договорно право за счетоводители*. София: Нова звезда.
- Начева, Р. (2011). *Счетоводство и отчетност в туризма*. София: ФорКом.
- Нешков, М., & Казанджиева, В. (2008). *Икономика на туристическата фирма*. София: Издателство на Нов български университет.
- Стефанов, Г. (2012). *Основи на търговското право*. В. Търново: Абагар.
- Стефанов, Г. (2014). *Търговско дружествено право*. В. Търново: Абагар.

ЗА ВРЪЗКАТА МЕЖДУ УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРОЕКТИ И СЧЕТОВОДСТВОТО

Юлиян Господинов, гл. ас. д-р
Катедра „Стратегическо планиране“,
СА „Д. А. Ценов“,
E-mail: y.gospodinov@uni-svishtov.bg

***Резюме:** Когато се говори за проекти, във фокуса на вниманието попадат главно идентифицираният проблем, поставените цели, дейностите, бюджетът. Далеч на заден план остава счетоводната отчетност. Настоящото изследване разглежда мястото на счетоводството в управлението на проекти.*

***Ключови думи:** проект, програма, счетоводна отчетност, Европейски структурни и инвестиционни фондове, бенефициент.*

***JEL:** O22, H27, M41.*

ON THE RELATIONSHIP BETWEEN PROJECT MANAGEMENT AND ACCOUNTING

Head Assist. Prof. Yuliyan Gospodinov, Ph. D.
Department of Strategic Planning,
D. A. Tsenov Academy of Economics,
E-mail: y.gospodinov@uni-svishtov.bg

***Abstract:** When talking about projects, the focus is set mainly on the identified problem, goals, activities, and budget. Accounting remains far in the background. The present research examines the place of accounting in project management.*

***Key words:** project, program, accounting, European Structural and Investment Funds, beneficiary.*

***JEL:** O22, H27, M41.*

Счетоводството има важно място в подготовката на проектно предложение, по време на изпълнението на проекта, както и при неговото приключване.

На етап **Подготовка**, Условието за кандидатстване изискват кандидатите да представят документи за досегашната си история, често пъти свързани с доказване на минимален брой години дейност, вид и стойност на активите, оборот, брой назначени лица и др.

Управлението на проекти е жива материя, която се изменя динамично и постоянно търси подходи за оптимизиране. Една от насоките за такава

оптимизация е възможността кандидатите да не депозират свои счетоводни документи, а същите да са достъпни за комисията за подбор на проектните предложения по служебен път. В *Информационната система за управление и наблюдение на средствата от ЕС в България (ИСУН)*, считано от 06.05.2020 г., е създадена възможност за автоматизирано изтегляне на предварително заявени справки (отчети) от Мониторстат на НСИ за целите на оценка на проектните предложения. Това може да се отчете като стъпка в посока намаляване на административната тежест за кандидатите, тъй като благодарение на изградения интерфейс вече не е необходимо към проектните предложения да се изисква информация за икономическите показатели и дейността на предприятието, като например: Справка за код по КИД, Годишни отчети за дейността на предприятието, Отчет за приходите и разходите, Счетоводен баланс, Справка за средносписъчния брой на персонала и др. Тези данни ще могат да бъдат изтеглени автоматично, благодарение на изградената връзка между двете системи, като за целта кандидатите попълват единствено декларация, част от документите за кандидатстване, чрез която дават своето съгласие данните им да бъдат предоставени от НСИ на съответния Управляващ орган по служебен път.

На етап **Изпълнение на проект** ролята на счетоводството има две основни приложения.

Първо, в екипите за управление на проекти една от ключовите позиции е тази на **счетоводителя**, т.е. сред екипа, който ще реализира дейностите, запазено място има за лице със счетоводни компетенции, което подпомага ръководителя на проекта, организира счетоводната отчетност, подготвя счетоводна документация, участва при вземането на управленски решения и отговаря за движението на паричните потоци и тяхното документиране, както и последващо отчитане.

На второ място, това е **счетоводната система на проекта**. Като задължително изискване в *Закона за управление на средствата от Европейските структурни и инвестиционни фондове, ДНФ № 2/01.07.2014 г.* и *Наредба № Н-3 от 22.05.2018 г.* е посочено разходите да са отразени в счетоводната документация на бенефициента чрез отделни счетоводни аналитични сметки или в отделна счетоводна система, както и за направените разходи да е налична одитна следа. При поискване, счетоводната система трябва да е достъпна за проверка от националните и европейските контролни и одитни органи. Освен това, *чл. 70, ал. 1 на ЗУСЕСИФ* постановява, че финансовата подкрепа със средства от ЕСИФ може да бъде отменена изцяло или частично чрез извършване на финансова корекция на няколко основания, едно от които е за проекта или за част от него да не е налична одитна следа и/или аналитично отчитане на разходите в поддържаната от бенефициента счетоводна система.

Счетоводството има място и при **приключването на проектите**. По правило, проектите завършват с изготвянето на финален отчет, който има

две обособени части: технически и финансов отчет. Едва ли е нужно да обосноваваме значението на отчитането, за да се завърши качествено проектът, както и да се получат всички договорени суми.

В *Наредбата за посочване на нередности, представляващи основания за извършване на финансови корекции, и процентните показатели за определяне размера на финансовите корекции по реда на ЗУСУСИФ*, в Приложение 2 към чл. 2, ал. 3, е посочено, че ако за проекта или за част от него не е налична одитна следа и/или аналитично отчитане на разходите в поддържаната от бенефициента счетоводна система, то корекцията е 100 на сто в случаите, когато е налице пълна липса на одитна следа; В съответствие с принципа на пропорционалност размерът на корекция може да бъде намален на 25, 10 или 5 на сто, когато естеството и тежестта на индивидуалното или системното нарушение не оправдава определяне на по-висок размер.

Освен на ниво проект, счетоводната отчетност има значение и на ниво програма.

Специални клаузи, касаещи проблематиката, са залегнали в *Регламент (ЕС) № 1303/2013*. При дефиниране на органите за управление на програми са открити функциите на **Управляващия орган, Сертифициращия орган и Одитния орган**, пряко кореспондиращи с отчетността. В *точки 108-110 от преамбюла на Регламента* е посочено, че „Управляващият орган носи основната отговорност за ефективното и ефикасно изпълнение на фондовете и на ЕФМДР и следователно изпълнява значителен брой функции, свързани с управлението на програмата и мониторинга, финансовото управление и контрола, както и подбора на проекти. Сертифициращият орган следва да изготвя и подава до Комисията заявления за плащане. Той следва да изготвя счетоводните отчети и да сертифицира тяхната пълнота, точност и достоверност, както и че записаните в тях разходи съответстват на приложимите правила на Съюза и национални правила. Одитният орган следва да гарантира провеждането на одити на системите за управление и контрол, на подходяща извадка от операции и на счетоводните отчети.

На национално ниво, с *Решение № 792 от 17 декември 2013 г.* на МС са утвърдени управляващите органи на оперативните програми (дирекции в съответните министерства), Сертифициращия орган (дирекция „Национален фонд“ в МФ, а за ПМДР - звено „Сертификация на разходите по Оперативната програма за развитие на сектор „Рибарство“ на Държавен фонд „Земеделие“), Одитния орган (Изпълнителна агенция „Одит на средствата от ЕС“) и др.

Наредба № Н-3 от 22.05.2018 г. дава задължителни предписания за счетоводната отчетност в органите за управление на програми. Съгласно *чл. 31, ал. 1* Сертифициращият и Управляващият органи организират счетоводната отчетност по ОП чрез отчитане на начислена и на касова основа на

всички счетоводни събития, произтичащи от финансовото управление на ОП, в SAP системата на МФ. Освен това, по реда на *чл. 33, ал. 1* Сертифициращият орган разработва и въвежда в счетоводната система единен сметкоплан за всички управляващи органи и определя стандартни счетоводни записвания за счетоводните събития, произтичащи от финансовото управление на ОП, задължителни за прилагане от управляващите органи и в съответствие с утвърдения по *чл. 164 от Закона за публичните финанси* сметкоплан на бюджетните организации.

Указания за счетоводната система на ниво програма са залегнали и в *ДНФ № 3/01.07.2014 г.* Съгласно *т. 33 и 34*, в системата SAP се отчитат всички счетоводни събития по оперативните програми, финансирани от ЕФРР, ЕСФ, КФ, ИМЗ и ФЕПН и кореспондиращото национално съфинансиране, като се организира отчетност на касова и начислена основа. Управляващите органи поддържат надеждна счетоводна система с необходимите аналитични нива за всички операции по оперативните програми.

Следва да се отбележи, че **при управлението на проекти има два съществени момента, свързани със счетоводството, които се различават от общоприетите нормативи и стопанска практика.** Първо, прави се разлика между счетоводна и финансова година. Съгласно *чл. 2, точки 29 и 30 на Регламент № 1303/2013*, „счетоводна година“ е периодът от 1 юли до 30 юни, а „финансова година“ - периодът от 1 януари до 31 декември. Това е в противоречие със *Закона за счетоводството*, където в *§ 1, т. 14 на Допълнителните разпоредби* е указано, че „Отчетен период“ е календарната година (1 януари - 31 декември), а съгласно бюджетната процедура на МФ, финансовата година обхваща също периода от 1 януари до 31 декември. На второ място, разлика се открива и по отношение **използването на еврото.** Съгласно *чл. 133, т. 1 на Регламент № 1303/2013*, „държавите-членки, които не са приели еврото като своя парична единица към датата на заявлението за плащане, превръщат в евро сумите на разходите, направени в национална валута. Тези суми се превръщат в евро, като се използва месечният счетоводен обменен курс на Комисията в месеца, през който разходът е бил отразен в отчетите на сертифициращия орган на съответната оперативна програма. Обменният курс се публикува електронно от Комисията всеки месец.“. Съвсем по друг начин е уреден въпросът на национално ниво в *чл. 29, ал. 2 на Закона за Българска народна банка*, съгласно който у нас имаме фиксиран курс 1,95583 лв. за 1 евро.

Заклучение (Изводи)

Проектите не се изчерпват само с идентифициране на проблем, определяне на целеви групи и заинтересовани страни, формулиране на цели, дейности, индикатори и бюджети. Счетоводството има своето значение

при подготовката, изпълнението и приключването на проекти, както и при управлението на ниво програма. Доброто управление на проект изисква не само познаване на приложимата нормативна база и логиката на формулиране на проектни предложения, но и качество на счетоводната отчетност по проекта.

ЛИТЕРАТУРА

- Закон за българската народна банка. Обн. ДВ. бр.46 от 10 Юни 1997г., посл. изм. и доп. ДВ. бр.14 от 18 Февруари 2020г.
- Закон за публичните финанси. Обн. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013г., посл. изм. и доп. ДВ. бр.91 от 14 Ноември 2017г.
- Закон за счетоводството. Обн. ДВ. бр.95 от 8 Декември 2015г., посл. изм. и доп. ДВ. бр.26 от 22 Март 2020г.
- Закон за управление на средствата от Европейските структурни и инвестиционни фондове. Обн. ДВ. бр.101 от 22 Декември 2015г., посл. изм. и доп. ДВ. бр.52 от 9 Юни 2020г.
- Наредба № Н-3 от 22.05.2018 г. за определяне на правилата за плащания, за верификация и сертификация на разходите, за възстановяване и отписване на неправомерни разходи и за осчетоводяване, както и сроковете и правилата за приключване на счетоводната година по оперативните програми и програмите за европейско териториално сътрудничество. Обн. ДВ, бр. 44 от 29.05.2018 г.; изм., бр. 83 от 22.10.2019 г., Издадена от министъра на финансите.
- Наредба за посочване на нередности, представляващи основания за извършване на финансови корекции, и процентните показатели за определяне размера на финансовите корекции по реда на Закона за управление на средствата от Европейските структурни и инвестиционни фондове. Приета с ПМС № 57 от 28.03.2017 г., обн., ДВ, бр. 27 от 31.03.2017 г., посл. изм. и доп., бр. 19 от 6.03.2020 г.
- МС. Решение № 792 от 17 декември 2013 г. за определяне на органи, отговорни за управлението, контрола, координацията и одита на Европейските структурни и инвестиционни фондове и други инструменти и инициативи на ЕС през периода 2014-2020 г.
- МФ. ДНФ № 2/01.07.2014 г. относно сертифициране на разходите по оперативни програми, съфинансирани от Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд, Инициативата за младежка заетост и Фонда за европейско подпомагане на най-нуждаещите се лица на Европейския съюз за финансова рамка 2014-2020 г.
- МФ. ДНФ № 3/01.07.2014 г. относно организация на счетоводната отчетност в Управляващите органи за средствата по Оперативните програми,

финансирани от Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд, Инициативата за младежка заетост, Фонда за европейско подпомагане на най-нуждаещите се лица на ЕС и кореспондиращото национално съфинансиране за финансова рамка 2014-2020 г.

Регламент (ЕС) № 1303/2013 на Европейския парламент и на Съвета от 17 декември 2013 г. за определяне на общоприложими разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд, Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони и Европейския фонд за морско дело и рибарство и за определяне на общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд и Европейския фонд за морско дело и рибарство, и за отмяна на Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета. Официален вестник на ЕС, L347/320 (BG), 20.12.2013 г.

<https://eumis2020.government.bg/bg/s/Public/Preview/134>

STRATEGIC AND ECONOMIC ANALYSIS AS A TOOL OF EFFICIENCY IN THE USE OF ENTERPRISE RESOURCES

Stanisław Szmitka, Lecturer, PhD in Economics,
Department of Economics, Olsztyn University,
E-mail: pbdmorag@interia.pl

Robert Dmuchowski, Lecturer, PhD in Economics,
Department of Economics, Olsztyn University,
E-mail: rdmuchowski@wp.pl.

Abstract: Each manager must develop their own effective strategy for the effective use of resources so that their enterprise can bring profits and serve well the local community.

The subject of research in the present article is strategic and economic analysis as an important tool in managing the finances of an enterprise.

Keywords: enterprise resources, strategic and financial analysis.

JEL: D24, D61, L21.

1. Introduction

Running business tends to be an interesting and prestigious job.

An entrepreneur is often perceived as a resourceful, hard-working and creative person who knows how to manage own resources. Having one's own thriving business inspires respect and admiration in society. However, from the entrepreneur's point of view, it involves a lot of responsibility not only for their assets but also for employees. In the country with a rather complicated tax system, high sanitary requirements and constantly changing legal regulations, an entrepreneur must constantly develop the knowledge to meet all these requirements. Failure to fulfill the obligations may result in fines and may adversely affect the effectiveness of the company's operations.

Each entity conducting business activity produces a number of reports and analyses every year. They are presented in descriptive and numerical form. One of the most important reports prepared by business entities and subject to the Accounting Act is an annual financial report.

2. The essence and subject of strategic and economic analysis

An analysis means the separation of a complex research subject into its component elements in order to better understand and explain this complex subject with the help of these component parts (Gołębiowski 2016, p. 11).

An analysis relating to economic activity is generally called an economic analysis, which in turn can be broken down into macro- and micro-economic analysis and into financial and techno-economic analysis. Financial analysis deals with economic quantities in monetary terms, while technical-economic analysis is based primarily on economic quantities in material or personal terms and is only supplemented with financial data (Bednarski 2007, p. 7). On the other hand, Jerzemowska is of the opinion that the technical-economic analysis can be treated as an in-depth or a complementary of a financial analysis (Jerzemowska 2006, p. 14). The subject of the technical-economic analysis are individual sections of the company's economic activity and the effects of using production factors. It includes, in particular, the analysis of production (...), employment, labor productivity and sales analysis (Jerzemowska 2006, p. 14).

Gołębiowski believes that economic and financial analysis cannot be conducted in isolation from various internal and external factors affecting the condition of an examined economic entity (Gołębiowski 2016, p. 12). These aspects are dealt with by strategic analysis. Gierszewska and Romanowska define strategic analysis in the functional sense as a set of activities which diagnose an organization and its environment and enable the construction of a strategic plan as well as its implementation (Gierszewska 2017, p. 11).

On the other hand, in the practical sense, strategic analysis is a set of methods that allow for the research, assessment and prediction of the future condition of selected elements of an enterprise and its environment from the point of view of survival and development of this enterprise (Gierszewska 2017, p. 11). Strategic analysis differs from other analyses of the enterprise management in two key features: it examines the environment and the organization itself and confronts the results on the spot and it uses both qualitative and quantitative methods from various fields of economic and social sciences (Gierszewska 2017, p. 12).

One of the most popular methods of economic analysis is a comparative analysis method, in which at least two variables describing specific economic quantities are compared, one of which is the assessed value while the other is an assessment reference point (Jerzemowska 2006, p. 23).

3. Definition and categories of efficiency

Efficiency is one of the basic concepts in economy and management (Szymańska 2010, p. 154). There are many definitions of it in the literature. Efficiency is a measure of ability and effectiveness in achieving a set goal, which is manifested through profit or loss (Stoner, Wankel 1997, p. 139). Each enterprise, due to the specificity of its business profile, sets itself different short-term goals. However, the common goals of any enterprise are: meeting the needs

and preferences of buyers, achieving a profit, gaining a competitive advantage, development and increase in sales (Michalski 2007, p. 40).

The assessment of the effectiveness of an enterprise management should take into account various spheres of its activity, their mutual determinants and their impact on the economic result (Gołębiowski 2016, p. 138). Efficiency is based on the principles of rational operation, that is, obtaining the maximum effect with a given expenditure or on minimizing expenditure with a given effect. Gołębiowski is of the opinion that ineffective management results in the gradual depletion of resources and threatens with bankruptcy of an enterprise (Gołębiowski 2016, p. 138).

Economic efficiency of the company's operation is reflected in its financial situation, and therefore an analysis of effectiveness should be carried out through the prism of finance (Dyktus, Gaertner, Malik 2017, p. 42). Efficiency can be broken down into different categories. An exemplary division is shown in Figure 1.

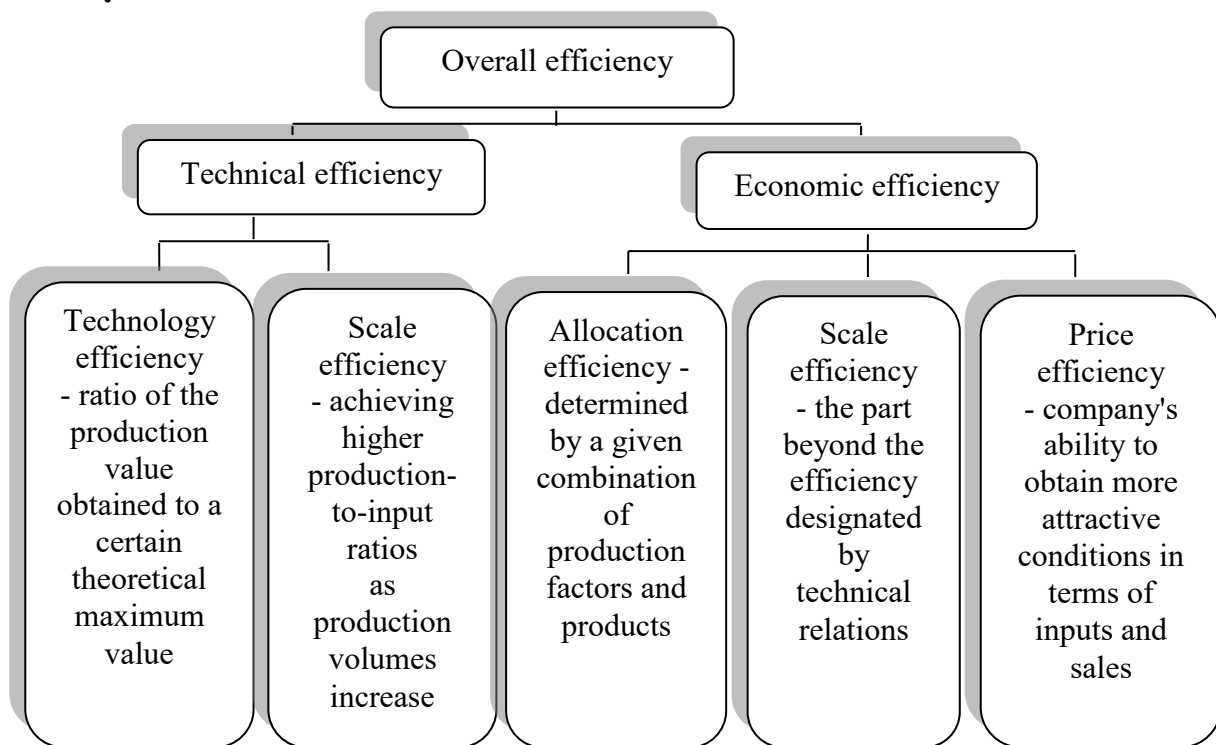


Figure 1. Overall efficiency categories

Source: (Kowalski 1992, p. 18-31).

4. Characteristics and classification of enterprise resources

Economists cite a great many different definitions of resources. According to Barney, these are the assets, attributes and knowledge controlled by a company in order to improve efficiency and effectiveness (Śliwiński 2012).

Similarly, Bingham and Eisenhardt define resources as a set of tangible assets (e.g. location, factory, machines), intangible assets (patents, brand, technical knowledge) and organizational processes (e.g. product development, distribution method, developed methods of internationalization) (Śliwiński 2012). In a less specific but thought-provoking way, Wemerfeld describes resources as organizational strengths and weaknesses (Śliwiński 2012). Nowadays, resources are perceived not only as production factors but also as various components of enterprise equipment. Godziszewski believes that "acquiring resources not only involves acquiring them on the resource market, but also building them within an enterprise or shaping the desired relations with the environment" (Godziszewski 2011, p. 188). Resources are defined as everything that contributes to the achievement of the company's goals, regardless of the form of occurrence, sources of origin and ownership relations. What is key to the company's results is not the mere fact of having resources, but the way of using them (Godziszewski 2011, pp. 187-188).

The concept of capital is closely related to the concept of resources. According to Jerzmowska, the capital is formed by all the internal and external resources, own and external, timely and untimely involved in an enterprise (Jerzmowska 2006, p. 154).

Resources can be classified in various ways. Barney divides them into human capital, financial, physical and organizational capital. According to him, financial capital is the financial resources used by an enterprise, i.e. initial capital, bank loans, revenues from the sale of shares and bonds, profit, etc. Physical capital is created by the techniques and technologies used, machines and devices, installations, buildings, land, materials, raw materials, inventory, but also the location, computer hardware and software, i.e. all assets used directly and indirectly for the implementation of the company's operations. On the other hand, an organizational structure, planning processes, controlling, coordination, culture and reputation of the organization, relations within the company and relations with entities from the environment constitute the organizational capital (Śliwiński 2012).

Another division of resources is proposed by de Wit and Meyer, who divide them into two groups: a group of material resources (land, buildings, materials, i.e. physical capital and, additionally, cash) and non-material resources (including relational resources - relationships, reputation and competences, i.e. knowledge, abilities, attitude) (Śliwiński 2012).

Śliwiński, on the other hand, divides resources into three categories:

- material (physical capital, financial capital and human resources as simple and repeatable human skills),
- intangible (competence, including knowledge and skills at a higher level as rare, relational, organizational and legal competences,
- combinations of tangible and intangible resources (company's reputation or barriers to entering the industry) (Śliwiński 2012).

Śliwiński believes that the resources and skills of an organization create its competitive potential and each company bases its growth on the company's resources and the skills of its members, both managers and employees (Śliwiński 2012). The conclusion is that the material and human resources of an enterprise are crucial for the company's success and their proper use is its basic condition.

Thanks to the company's resources, a competitive advantage is created and the more durable it is, the more difficult these resources are to identify and copy. Competitive advantage may, for example, be based on interpersonal relationships characteristic of a company, internal culture of a company as well as specific relations with suppliers and customers (Godziszewski 2011, p. 192).

Company resources will differ among enterprises of different type and scope of activity. The physical capital of a production company will mostly consist of machines, production equipment while in a commercial enterprise it will be, for example, furniture for displaying goods, means of transportation, trademarks, reputation, network or contractor database.

Summary

The primary purpose of financial statements is to provide information for internal purposes. Thanks to the information contained in them, managers and supervisors can obtain information on investments made, the company's development or assess the risks of improper management of a company. External users can obtain and use the information they contain in a convenient way. Information necessary for recipients of financial statements is information on the property and financial condition, results of operations and changes in the financial condition of an entity, i.e. cash flows.

Bibliography

- Bednarski L., (2007), *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, Warszawa, PWE.
- Dowgiałło Z.(red.), (2000), *Słownik ekonomiczny przedsiębiorcy*, Szczecin, Znicz.
- Dyktus J., Gaertner M., &Malik B., (2017), *Sprawozdawczość i analiza finansowa*, Warszawa, Difin SA.
- Gierszewska G., &Romanowska M., (2017), *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*, Warszawa, PWE.
- Godziszewski B., (2011), *Przedsiębiorstwo. Teoria i praktyka zarządzania*, Warszawa, PWE.
- Gołębiowski G., (2016), *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*, Warszawa, Difin SA.

- Jerzemowska M., (2006), *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, Warszawa, PWE.
- Kowalski Z. (1992), *Kategorie efektywności produkcji (w świetle teorii funkcji produkcji)*, Warszawa, ZER.(4).
- Michalski E., (2007), *Marketing*, Warszawa, PWN.
- Stoner J.A.F., & Wankel C., (1997), *Kierowanie*, Warszawa, PWE.
- Szymańska E., (2010), *Efektywność przedsiębiorstw - definiowanie i pomiar*, Warszawa, Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G, 97(2).
- Śliwiński R., (2012), *Zasoby kształtujące konkurencyjność polskich przedsiębiorstw*, Poznań, UE.

ПРАВНА РЕГЛАМЕНТАЦИЯ И ОСОБЕНОСТИ ПРИ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ РАЗХОДИТЕ В НАТУРА

Марий Стоянов, д-р
„Крестън БулМар Велико Търново” ООД
E-mail: marii.v.stoyanov@gmail.com

Резюме: Данъците върху разходите в натура са специфичен обект на счетоводно отчитане, чието начисляване, деклариране и плащане е нормативно регламентирано в Закона за корпоративното подоходно облагане. **Обект** на изследване в настоящата разработка са данъците върху разходите в натура, свързани с използването на превозни средства¹ за служебни и лични цели. **Предмет** на анализирани са възможностите за усъвършенстване счетоводното отчитане на данъците върху разходите в натура.

Ключови думи: данъци, разходи в натура, превозни средства, счетоводство.
JEL: M41.

LEGAL REGULATIONS AND FEATURES IN THE ACCOUNTING OF TAXES ON IN-KIND EXPENDITURES

Marii Stoyanov, PhD
„Kreston BulMar Veliko Turnovo” Ltd.
E-mail: marii.v.stoyanov@gmail.com

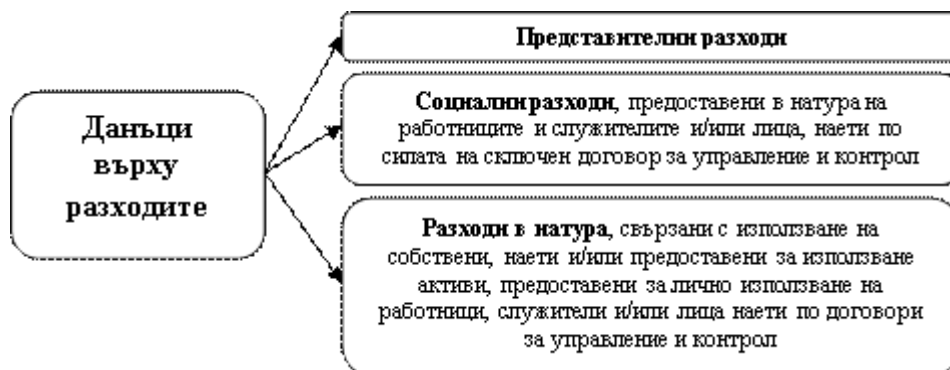
Abstract: Taxes on in-kind expenditures are a specific object of accounting, the accrual, declaration and payment of which is regulated by the Law on corporate income tax. **The object** of study are the taxes on in-kind expenditures related to the use of vehicles for business and personal purposes. **The subject** of analysis are the possibilities for improving the accounting of taxes on in-kind expenditures.

Keywords: taxes, in-kind expenditures, vehicles, accounting.
JEL: M41.

Категориите разходи, върху които се начисляват данъци, са нормативно регламентираны в чл.204 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007). Да-

¹ В настоящата разработка под „превозно средство” се влага смисъла на товарно превозно средство.

нъци се начисляват върху следните документално обосновани разходи (вж.: фиг. 1):



Фиг. 1 Категории разходи, върху които се начисляват данъци

Съгласно чл.216 от ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007), разходите от посочените във фигура 1 категории, се облагат с данък 10 на сто. Данъците върху разходите се декларират с годишната данъчна декларация и се плащат до 31^{ви} март на следващата година. Със съществено за предприятията значение, е разпоредбата на чл.206, ал.1 от ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007), според която разходите, както и начисленият върху тях данък, се признават за данъчни цели и не водят до формирането на данъчни временни разлики.

В настоящата разработка вниманието ще бъде насочено към организационните, правните и счетоводните аспекти на данъците върху разходите в натура, възникващи при използването на превозни средства за служебни и лични цели. Чрез представянето на практически ориентирани примери, акцент ще бъде поставен върху начисляването и отчитането на данъците върху разходите в натура, свързани със смесеното предназначение² на превозните средства. Ще бъде изследвано влиянието, което подходите за определяне на данъчната основа (ДО) на данъците върху разходите в натура, биха могли да окажат върху финансовото състояние на предприятията.

Коректното счетоводно отчитане и данъчно третиране на разходите в натура, налага задълбочено изследване на приложимата нормативна уредба. Съгласно т.83 от допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007) *разходите в натура* представляват частта, съответстваща на личното ползване на активите и/или персонала, от счетоводните разходи, които не се третират като представителни или социални разходи в натура, и са свързани с използването на собствени, наети или предоставени за ползване активи (и/или персонал), експлоатирани както за дейността, така и за лична употреба. Това ни дава основание да посочим, че разходите в натура възникват при използването на служеб-

² Под „смесено предназначение“ се има предвид за служебни и лични цели.

ни активи (в т.ч. превозни средства) за лични цели на лица от списъчния състав на персонала.

Разграничаването на разходите в натура от социалните разходи, предоставени в натура е съществен момент, свързан с правилното тълкуване на нормативната уредба. По смисъла на т.34 от ДР на ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007) *социалните разходи, предоставени в натура*, представляват отчетените като разходи социални придобивки по смисъла на чл. 294 от Кодекса на труда (КТ) (Кодекс на труда, 1987), предоставени по ред и начин, уредени в същия нормативен акт или от ръководството на предприятието. Целта на социалните разходи, предоставени в натура е най-вече възстановяването на работната сила на наетите лица (Мермерска, 2017, стр. 30). За да бъдат третирани като социални разходи, предоставени в натура, социалните придобивки следва да са достъпни **до всички лица от списъчния състав на персонала**, в т.ч. лицата, наети по договори за управление и контрол. По мнение на автора, законово регламентираното правило за общодостъпност е от ключово значение за разграничаването на двата типа разходи. Докато социалните разходи, предоставени в натура следва да бъдат достъпни до всички наети в дадено предприятие лица, за да бъдат дефинирани като такива – при разходите в натура подобно изискване не е регламентирано – по решение на ръководство даден актив би могъл да бъде със смесено предназначение. Ако стопански субект извършва превоз на **всички наети лица** от работното им място до местоживеенето им със служебни превозни средства – налице е основание за възникване на социален разход в натура. При условие, че превозът е предназначен само за лица, работещи в конкретен отдел – не е налице основание за възникване на социален разход в натура, а на разход в натура³. Общото между двете категории разходи се свързва с предоставянето на облаги в натура на наетите лица.

Ключов за предприятията момент, е правилното определяне на ДО, върху която ще бъде начислен данъкът върху разходите в натура. Съгласно чл.215а, ал.1 от ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007), данък се начислява върху частта от разходите, произтичащи от използването на конкретно превозно средство за **лични нужди**, за календарна година. Включват се всички произтичащи от експлоатирането на превозните средства разходи, в т.ч.: за гориво, смазочни материали, ремонт, винетни такси, застраховки, данъчна амортизация и др. ⁴. Ключов момент е дали при покупката на превозното средство е било упражнено правото на

³ Социалните разходи, предоставени в натура не са обект на изследване в настоящата разработка. За повече информация, вж.: (Вайсел, 2018), (Янкова, 2015), (Александров, 2015).

⁴ Ако превозното средство със смесено предназначение е придобито по условията на договор за финансов лизинг, в общата сума на разходите ще бъдат включени и лихвите до договора (Петрова & Йорданова, 2019), респ. ако е наето по условията на договор за наем – наемните вноски.

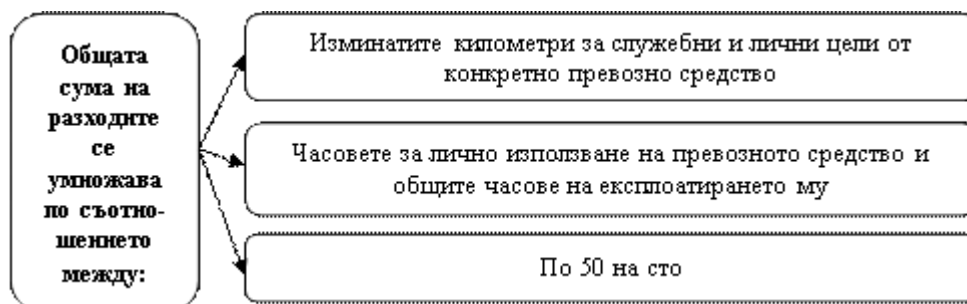
данъчен кредит (ДК) или не. Разходът за ДДС във връзка с корекция на упражнено право на ДК се включва при определянето на ДО, върху която ще се начисли данъкът върху разходите в натура⁵. Относно правото на ДК при придобиване на превозни средства, които ще се използват както за служебни цели, така и за лични – се прилагат разпоредбите на чл.71б от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007), който препраща към чл.71а, ал.1-5 от същия нормативен акт. Правото на ДК може да бъде упражнено *само* за тази част от превозното средство, която ще бъде използвана за независимата икономическа дейност на предприятието, чрез прилагането на предварително определено пропорционално съотношение⁶. Това правило се прилага и по отношение на всички експлоатационни разходи. На тази база, би могло да се посочи, че при придобиването на превозно средство, за което е взето решение, че ще бъде със смесена употреба, ръководството на предприятието е необходимо да определи пропорциите, спрямо които активът ще се използва за стопанската дейност и за лични нужди на работниците и/или служителите. Въпреки това, ако при придобиване на превозно средство, правото на ДК е упражнено изцяло – налице е основание за корекция по смисъла на чл.78, ал.2 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007). През 2016 год. НАП публикува на интернет страницата си информацията относно декларирането на ДДС, свързано с използването на служебни активи (в т.ч. превозни средства) за лични нужди, както и подходите за корекция на упражнено право на ДК (Национална агенция за приходите, 2016). Корижирането се извършва по един от следните начини: 1) корекция на упражнения ДК, съответстваща на пропорционалното използване на превозното средство за лични и служебни цели; 2) начисляване на данък пропорционално на размера на използването за лични нужди. По мнение на автора, приложението на втория метод е удачно, тъй като улеснява счетоводните специалисти и премахва задължението за анулиране на фактурите за покупката на превозното средство и всички съпътстващи разходи, както и повторното им коректно осчетоводяване, при което правото на ДК се упражнява само за частта от превозното средство, използвана на служебни цели. Ако в бъдещ период от време се установи, че определеното пропорционално съотношение, спрямо което е направено коригиране на упражнения ДК, е неточно – отново е налице основание за корекция. При втория метод – начисляването на ДДС се осъ-

⁵По смисъла на чл.26, т.4 от ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007), разходите, свързани с корекции на упражнен ДК, се признават за данъчни цели.

⁶Съгласно чл.61б от Правилника за прилагане на Закона за данъка върху добавената стойност (Правилник за прилагане на Закона за данъка върху добавената стойност, 2007), частта от превозното средство, която ще се използва за дейността на предприятието, следва да се определи пропорционално, чрез прилагането на „критерий за разпределяне, който гарантира максимално точно изчисляване на размера на данъка”.

ществява чрез съставянето на протокол по смисъла на чл.117 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007).

При определяне ДО на данъка върху разходите в натура, произтичащи от използването на превозни средства за лична нужда, се прилагат следните подходи (вж.: фиг.2):



Фиг. 2 Подходи за установяване размера на разходите за лична нужда

Ръководството на предприятието определя подходите, спрямо които ще се дефинира стойността на ДО.

Подходът, при който ДО на данъка върху разходите в натура се определя като съотношение между изминатите километри за лична нужда и общата им сума, се доказва чрез съставянето на пътни листи или пътни книжки⁷. С оглед представянето на подхода, ще бъде разгледан следния практически пример.

Предприятие закупува товарно превозно средство за 46 900, 25 лв. На отделен ред във фактурата е начислен ДДС в размер на 9 380,05 лв. Общата сумата на задължението е 56 280,30 лв. По смисъла на чл.55, ал.2 от ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007), дълготрайният материален актив се заприхваща с годишна амортизационна норма 25% и полезен срок на годност – 5 год. (60 месеца). При придобиването на актива, ръководството на стопанския субект взема решение, че той ще бъде използван, както за дейността, така и за лични нужди на служител, на който се зачислява. В края на първия месец от експлоатирането на превозното средство на база предоставените пътни листи, се установява, че общо изминатите от него километри са 8 500 км., в т.ч. 1 380 км. за лични и 7 120 км. за служебни нужди. Съотношението между общо изминати километри и тези за лична нужда, е 0,16 (1 380 км. : 8 500 км.). Разходите, свързани с използването на превозното средство през първия месец, са⁸: 1) месечна

⁷ В посочените документи е необходимо да бъдат обособени отделни графи за километрите изминати за служебни нужди и тези за лични цели.

⁸ За по-лесното установяване общата сума на разходите, произтичащи от използването на превозни средства със смесена употреба, е препоръчително те да бъдат натрупвани по отделна счетоводна сметка, напр. сметка 609/2 *Разходи за превозни средства със смесено предназначение*.

данъчна амортизация – 977,09 лв./1 172,51 лв.⁹; 2) заредено гориво за 708,33 лв. (ДО); 3) ремонтни услуги за 200,00 лв. (ДО). Решението на примера ще бъде представено в два варианта, в зависимост от това дали правото на ДК е упражнено или не¹⁰ (вж.: Табл.1).

Таблица 1

Представяне приложението на подхода за определяне размера на данъците върху разходите в натура, на база изминатите километри

| Вариант I – При упражнено право на ДК за превозното средство и последващите експлоатационни разходи | Вариант II – При неупражнено право на ДК за превозното средство и последващите експлоатационни разходи |
|--|---|
| <p>1. За определяне ДО по ЗДДС, за корекция на упражненото право на ДК, се прилага следната формула:</p> $\left(\frac{46\,900,25 \times 1}{60} + 708,33 + 200,00\right) \times 16\% = 270,40 \text{ лв.}$ $270,40 \times 20\% \text{ (ДДС)} = 54,08 \text{ лв.}$ <p>Предприятието съставя протокол за самоначисляване на ДДС за сумата от 54,08 лв. За счетоводното отчитане на протокола - се дебитираща сметка 609 Други разходи, аналитична сметка 609/1 Самоначислено ДДС и се кредитира сметка 4532 Начислен данък за продажбите.</p> <p>2. За определяне на ДО за дължимия данък върху разходите (по ЗКПО) – прилага се следната формула:</p> $(977,09 + 708,33 + 200,00) \times 16\% + 54,08 \text{ (ДДС)} = 355,75 \text{ лв.}$ $355,75 \times 10\% = 35,58 \text{ лв.}$ <p>- дължим данък върху разходите в натура</p> <p>За счетоводното отчитане на данъка върху разходите в натура, се съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка 609 Други разходи, аналитична сметка 609/3 Данък върху разходите в натура и се кредитира сметка 459 Други разчети с бюджета и с ведомства, аналитична сметка 459/1 Годишен данък със сумата от 35,58 лв.</p> | <p>1. Тъй като правото на ДК не е упражнено, не се налага корекция по ЗДДС.</p> <p>2. Определяне на ДО за дължимия данък върху разходите (по ЗКПО). Неупражненото право на ДК се третира като невъзстановим данък по ЗДДС, с който се увеличава стойността на закупеното превозно средство и разходите по експлоатацията му¹¹. Прилага се следната формула:</p> $(1172,51 + 850,00 + 240,00) \times 16\% = 362,00 \text{ лв.}$ $362,00 \times 10\% = 36,20 \text{ лв.}$ <p>- дължим данък върху разходите в натура</p> <p>За счетоводното отчитане на данъка върху разходите в натура, се съставя счетоводна статия като представената във Вариант I, със сумата от 36,20 лв.</p> |

⁹ В зависимост от това дали правото на ДК е упражнено или не, месечната данъчна амортизация се определя: $[(46\,900,25 \times 25\%)/12] = 977,09 \text{ лв.}; [(56\,280,30 \times 25\%)/12] = 1\,172,51 \text{ лв.}$

¹⁰ Във Вариант I корекцията на упражнения ДК, се извършва чрез самоначисляване и плащане на дължимия данък.

¹¹ Би могло неупражненото право на ДК да се третира като разход, чиято стойност (съответстваща на частта от превозното средство, използвана за лични нужди) да се включи в ДО при определяне размера на дължимия данък върху разходите в натура.

Както е видно от представения пример, водещо значение при определяне стойността на дължимия данък върху разходите в натура, оказва (не)упражненото право на ДК. По мнение на автора, когато правото на ДК не се упражнява – следва да се третира като невъзстановим данък, с който да се завиши стойността на придобитото превозно средство, респ. разходите по експлоатацията му. Това е така, тъй като при покупката, стопанските субекти заплащат включения в цената данък, но нямат право да го използват, респ. той е разход, който следва да се включи в ДО за определяне на данъка върху разходите в натура.

Ако в конкретно предприятие повече превозни средство са със смесено предназначение, биха могли да бъдат приложени различни подходи, в зависимост от обстоятелствата (Гекова, 2019, стр. 34). При условие, че превозно средство се използва предимно за служебни цели и еднократно за лични, при определяне стойността на ДО на данъците върху разходите в натура, удачно би било приложението на втория подход, т.е. съотношението на часовете за лично използване спрямо общото време, през което превозното средство се експлоатира.

Интерес представлява третият подход за дефиниране стойността на ДО на данъците върху разходите в натура, при който условно се приема, че половината от разходите са възникнали при изпълнението на служебни задължения, а другата – са за лични нужди на лица от списъчния състав на персонала. В действителност съотношението между разходите за служебни и лични нужди би могло да бъде различно, респ. да не е 50:50. Приложението на подхода води до възникването на две ситуации – *при първата* – стопанските субекти начисляват и плащат по-голям данък върху разходите в натура и *при втората* – начисляват и плащат по-малък данък. В условията на затруднена икономическа обстановка, плащането на по-високи данъци би оказало негативно влияние върху финансовата стабилност на стопанските субекти. По мнение на автора, макар този подход да улеснява значително работата на счетоводните специалисти при определянето на ДО за данъка върху разходите в натура, резултатът от приложението му не би могъл да бъде точен и достоверен. Интерес представлява разпоредбата на чл.10, ал.6 от ЗКПО (Закон за корпоративното подоходно облагане, 2007), според която предприятията прилагачи подхода „50:50” имат право да признаят за данъчни цели всички разходи, произтичащи от използването на превозните средства, които се експлоатират както в дейността, така и за лични нужди и „*когато не е издаден пътен лист или друг подобен документ*”. Предвид, че фактурите за извършената покупка на гориво не са основание за признаване на разход, а само за придобиване (увеличение) на материалните запаси, възниква въпросът на каква база ще бъде изписано закупеното и употребено гориво ? На какво основание ще бъдат съставени счетоводните статии за изписването на използваното гориво ? Посочената законова разпоредба е в абсолютно противоречие със същността на доку-

ментирането като елемент на методологията на счетоводство, а също и с чл.3, ал.3 от Закона за счетоводството (Закон за счетоводството, 2016), според който стопанските субекти следва да отчитат текущо всички стопански операции, възникващи в дейността им, на **базата на документалната обоснованост**. По наше мнение, при приложението на подхода „50:50” изписването на горивото, би могло да се осъществява, чрез съставянето на протоколи, в които да се посочва каква част от употребеното гориво е използвана при изпълнението на служебни задължения и каква за лични нужди. Макар по този начин същността на подхода да се изменя, ефектът би могъл да бъде разгледан в два аспекта: 1) изготвените протоколи служат като основание за съставянето на счетоводните статии за изписването на горивото; 2) чрез протоколите би могло да се установи дали пропорционалното съотношение между използването на превозното средство за служебни и лични нужди действително е 50:50. Ако се докаже, че съотношението е различно, напр. 20:80 или 10:90, приложението на подхода „50:50” би довело до плащането на значително по-високи данъци, респ. би оказало отрицателно влияние върху финансовата стабилност на отчетно обособените икономически структури. С оглед доказването на представената хипотеза, ще бъде изследван следния практически пример, при който всички разходи се разпределят поравно за лични и служебни нужди. Ще бъдат използвани входните данни от първия пример. При придобиване на превозно средство, което ще бъде със смесено предназначение, ръководството на предприятието определя, че спрямо него ще бъде прилаган подхода „50:50”. Правото на ДК ще бъде упражнявано само до размера на разходите (вкл. за придобиването на самия актив), съответстващи на частта от превозното средство, използвана за служебни нужди, респ. 50%. За осъществената покупка на превозното средство, се съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка *206 Транспортни средства* с 51 590,27 лв., сметка *4531 Начислен данък за покупките* с 4 690,03 лв. и се кредитира сметка *401 Доставчици*, аналитична сметка *401/1 Доставчик „X”* с 56 280,30 лв. В Дневника за покупките посочените суми се въвеждат както следва: кл. 9 – 28 140,14 лв. (без право на ДК), кл.10 – 23 450,13 лв., кл. 11 – 4 690,03 лв. Същият подход се прилага и при счетоводното отчитане на закупеното гориво и използваната ремонтна услуга. За закупеното гориво се съставя счетоводна статия, при която се дебитираща сметка *302 Материали*, аналитична сметка *302/1 Гориво за превозни средства със смесено предназначение* със 779,16 лв., сметка *4531 Начислен данък за покупките* със 70,84 лв. и се кредитира сметка *401 Доставчици*, аналитична сметка *401/1 Доставчик „Y”* с 850,00 лв. В Дневника за покупките фактурата за закупеното гориво се въвежда както следва: кл.9 – 424,99 лв. (без право на ДК); кл.10 – 354,17 лв.; кл. 11 – 70,84 лв. В края на

месеца, на база съставен протокол за употребено гориво¹², се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка 601 *Разходи за материали*, аналитична сметка 601/1 *Разходи за горива* с 389,58 лв., сметка 609 *Други разходи*, аналитична сметка 609/4 *Разходи в натура* с 389,58 лв. и се кредитира сметка 302 *Материали*, аналитична сметка 302/1 *Гориво за превозни средства със смесено предназначение* със 779,16 лв. За закупената ремонтна услуга се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка 602 *Разходи за външни услуги*, аналитична сметка 602/1 *Разходи за ремонт* със 100,00 лв., сметка 609 *Други разходи*, аналитична сметка 609/4 *Разходи в натура* със 120,00 лв., сметка 4531 *Начислен данък за покупките* с 20,00 лв. и се кредитира сметка 401 *Доставчици*, аналитична сметка 401/1 *Доставчик „Z”* с 240,00 лв. В Дневника за покупките фактурата за закупената ремонтна услуга се въвежда по следния начин: кл. 9 – 120,00 лв. (без право на ДК), кл. 10 – 100,00 лв., кл. 11 – 20,00 лв. За начислената месечна амортизация се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка 603 *Разходи за амортизация* с 537,40 лв.¹³, сметка 609 *Други разходи*, аналитична сметка 609/4 *Разходи в натура* с 537,40 лв. и се кредитира сметка 2416 *Амортизация на транспортни средства* с 1 074,80 лв. За определяне на ДО за данъка върху разходите в натура се взема стойността на дебитния оборот по сметка 609/4 *Разходи в натура*, респ. 389,58 лв. + 120,00 лв. + 537,40 лв. = 1 046,98 лв. Сумата на дължимия данък върху разходите в натура е **104,70 лв.** Съставя се счетоводна статия като посочената в първия пример.

На база представените резултати от приложението на два от подходите за определяне ДО на данъците върху разходите в натура, би могло да се посочи, че: 1) ефектът от приложението на подхода, при който ДО се определя като съотношение между изминатите километри за лична нужда и общия им размер, е точен, респ. не води до повишаване данъчната тежест за стопанските субекти; 2) условно равното разпределение на разходите, произтичащо от приложението на подхода „50:50”, увеличава значително стойността на дължимия данък върху разходите в натура. Именно това ни дава основание да посочим, че използването на подхода „50:50” не е препоръчително за отчетно обособените икономически структури.

В заключение, за да осъществяват ефективно независимата си икономическа дейност, стопанските субекти се нуждаят от достатъчно финансови средства. С оглед минимизиране размера на данъчните задължения, от съществено за предприятията значение, е избирането на най-подходящия и целесъобразен подход за установяване стойността на ДО, върху която ще се начисли данъкът върху разходите в натура. Рационално организираното

¹² За представяне същността на подхода „50:50”, се приема че в протокола е посочено общото количество употребено гориво, без да е конкретизирано каква част е за служебни нужди и каква за лични.

¹³ Месечна амортизация: $[(51\ 590,27 \text{ лв.} \times 25\%)/12] \times 50\% = 537,40 \text{ лв.}$

счетоводно отчитане е в основата на коректното определяне размера на разходите в натура, респ. на дължимите данъци. Счетоводното отчитане на разходите в натура следва да бъде съобразено с прилагания подход за определяне на ДО на данъка върху разходите в натура и разработената счетоводна политика с оглед достоверното им представяне в годишния финансов отчет и декларирането им в годишната данъчна декларация.

Библиография

- Александров, А. (2015). За „общодостъпността“ на социалните придобивки от гледна точка на данъчното им третиране. *Български законник* (12), 61-66.
- Вайсел, А. (9 Декември 2018 г.). *Социални разходи, предоставени в натура на работници и служители*. Изтеглено на 12 Октомври 2020 г. от <https://zakonnik.bg>: <https://zakonnik.bg/document/view/qanda/158832/5318502>
- Гекова, В. (2019). Определяне на данъчната основа за данъка върху разходите в натура, свързани с използването на служебни превозни средства. *Актив* (3), 33-35.
- Закон за данъка върху добавената стойност, посл. изм. ДВ бр.71/11.08.2020 год. (1 Януари 2007 г.).
- Закон за корпоративното подоходно облагане, посл. изм. ДВ бр.69/04.08.2020 год. (1 Януари 2007 г.).
- Закон за счетоводството, посл. изм. ДВ бр.26/22.03.2020 год. (1 Януари 2016 г.).
- Кодекс на труда, посл. изм. ДВ бр.64/18.07.2020 год. (1 Януари 1987 г.).
- Мермерска, Л. (2017). Кога може и кога не може да се ползва новият данък върху разходите в натура, както и останалите данъци върху разходите. *Счетоводство, данъци и право* (3), 27-37.
- Национална агенция за приходите. (10 Февруари 2016 г.). *Деклариране на ДДС при ползване на служебни активи за лични нужди*. Изтеглено на 22 Септември 2020 г. от <https://nra.bg>: <https://nra.bg/news?id=2848>
- Петрова, Г., & Йорданова, Р. (1 Ноември 2019 г.). *Смесено използване на лек автомобил по договор за финансов лизинг*. Изтеглено на 29 Септември 2020 г. от [Tita.bg](https://www.tita.bg): <https://www.tita.bg/free/taxes/661>
- Правилник за прилагане на Закона за данъка върху добавената стойност, посл. изм. ДВ бр.57/26.06.2020 год. (1 Януари 2007 г.).
- Янкова, Ц. (1 Януари 2015 г.). *Социалните разходи, предоставени в натура – усъвършенстване на данъчната практика по отношение на изискването за общодостъпност на социалните придобивки за целите на ЗКПО*. Изтеглено на 21 Септември 2020 г. от [Tita.bg](https://www.tita.bg): <https://www.tita.bg/page/418>

ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ В УПРАВЛЕНИЕТО НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

Христо Евгениев Стоев

управляващ съдружник в счетоводна кантора

E-mail: hristo_stoev1@abv.bg

***Резюме:** Интегрираната отчетност в управлението на предприятието е сравнително ново направление, чиято цел е да подобри отчетността, придобивайки цялостен, по-мащабен анализ относно дейността, политиките, целите и резултатите на компаниите. Интегрираният отчет, предоставяйки финансова и нефинансова информация, има по-широк набор от потенциални потребители спрямо потребителите на консолидираните финансови отчети. Международните регулатори задължават все по-голям брой компании да прилагат интегрираната отчетност. Водещата цел е да не се повтарят емблематични финансови скандали като тези с „Enron” и „Worldcom“. В настоящето изследване са анализирани интегрираните отчети, разходите за внедряването им, приложението им в световната икономика, проблемите, които те решават и как интегрираните отчети могат да бъдат подобрени.*

***Ключови думи:** Интегрирана отчетност, финансова отчетност, корпоративна отчетност, фирмени политики, потребители на интегрираните отчети, корпоративна визия за бъдещето, инвеститори, интегрираната отчетност в практиката, силни и слаби прояви на интегрираната отчетност.*

***JEL:** M41.*

INTEGRATED REPORTING IN THE MANAGEMENT OF THE ENTERPRISE

Hristo Evgeniev Stoev,

managing partner in an accounting firm

E-mail: hristo_stoev1@abv.bg

***Abstract:** Integrated reporting is a relatively new tool that aims to improve accountability by acquiring a comprehensive, larger analysis of companies' activities, policies, goals and results. The integrated report is providing financial and non-financial information and has a wider range of potential users than the consolidated financial statements. International regulators are requiring a growing number of companies to implement integrated reporting. The main goal is not to repeat iconic financial scandals like those with Enron and Worldcom. The main objective of this report is the content of the integrated reports, their application in the global economy, the problems they solve and how the integrated reports can be improved.*

Key words: *Integrated reporting, financial reporting, corporate reporting, company policies, users of integrated reporting, corporate vision for the future, investors, integrated reporting in practice, strengths and weaknesses of integrated reporting.*

JEL: M41.

1. Въведение

Необходимостта от интегрираната отчетност е все по-осезаема, предвид динамиката на глобалната икономика в днешни дни. Голяма част от ключовата информация за бъдещото развитие на компаниите е нефинансова. Именно поради тази причина финансовите отчети дават изключително важна информация, но не могат да пресъздават пълната корпоративна картина. Международният съвет по интегрирана отчетност /IIRC/, създаден през 2010 г., определя интегрираното отчитане като процес, основан на интегрирано мислене, което води до периодичен и интегриран доклад, съдържайки прозрачност и обективност. Интегрираният доклад е кратка и синтезирана информация за стратегия, управление, изпълнение и перспективи на компанията в контекста на външната среда. Интегрираното отчитане води до създаване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план (<https://integratedreporting.org/the-iirc-2/structure-of-the-iirc/>, н.д.). Интегрираното отчитане навлиза в практиката на компании от цял свят. Към настоящия момент се обмисля дали е удачно решение в ранните етапи на новосъздадените компании практика в ранните етапи на развитие на новосъздадените компании или да се прилага само за дружествата от публичен интерес. Управленското счетоводство е основополагащо за очертаването на водещите принципи на интегрираната отчетност, както и съдържателните елементи на интегриран доклад. През последните 10 години сериозен проблем в развитието на финансовата отчетност е невъзможността да задоволи всички информационни нужди поради обективните ограничения, свързани с нейния обхват и инструментариум, но и поради нуждата от ревизия на концептуалната и рамка. (Филипова и др., 2017, с.17)

Нефинансовата информация съдържа по-скоро качествени характеристики за обектите на отчитане и за предприятието като цяло, включена в ГФО или оповестена по друг официален начин. Към нея може да се причислят: информацията за корпоративния мениджмънт и стратегията на предприятието, информация относно корпоративната социална ангажираност на компанията, средата, в която функционира, пазарния дял, който има, броя на клиентите, текучеството на персонала, информация за формираните корпоративни културни ценности, заложените стратегии за развитие и т. н. (Атанасов & Маринова, 2014, с.107).

2. Положителни страни на интегрираната отчетност и разходи за внедряването му в предприятията

2.1. Положителни страни на интегрираната отчетност

Една от най-честите критики към традиционното отчитане е, че не успява да направи връзката между докладваната информация и процеса на създаване на добавена стойност в организацията, нейните политики, отношение към човешкия капитал и природата. Интегрирана отчетност гарантира до известна степен, че компанията регулярно отчита съществена информация по начин, показващ колко добре се представя в нефинансови измерения и как това представяне влияе пряко върху финансовите показатели на компанията.

Друга полза от интегрираното отчитане е постигането на по-добро разбиране на връзката между финансови и нефинансови резултати, защото компаниите трябва да представят тяхното нефинансово представяне в контекста на стратегията и как нефинансовите параметри създават добавената стойност. Мениджърите са принудени да мислят кога и при какви условия да направят компромиси и взаимозависимости, възникнали от финансови и нефинансови резултати.

Интегрираният отчет, например може да даде информация дали компанията наистина третира наетите хора като човешки капитал или се приема единствено като необходим разход. Точно тази нефинансова информация прави интегрирания отчет единствен по-рода си. Все по-голяма част от инвеститорите, кредиторите и наетия персонал иска да знае, че компанията в която работят или са инвестирали финанси е с разумна политика, стратегия, визия, приятелски настроена към природата и към различните хора, дава шанс за развитие на всеки, заслужил и др. нефинансови фактори, които дават огромно финансово отражение в близкото и далечното бъдеще. *Тенденцията е, че хората не искат просто да печелят пари от определена компания, а искат да печелят, знаейки че обществото също печели позитиви от съществуването и.*

По-ниският риск за репутацията е друга полза от интегрираното отчитане, защото:

✓ Може да намали риска от разминаване на очакването с реалността между компанията и външните страни чрез общуване в холистична форма.

✓ Използва се като платформа за подобряването на диалога, ангажираността и взаимоотношенията с всички заинтересовани страни. Например клиенти, които ги е грижа относно устойчивостта или акционери, които са убедени, че освен от икономическа гледна точка, техните инвестиции са полезни в цялостен аспект.

✓ Насърчава се по-висока ангажираност на служителите чрез вътрешна координация и сътрудничество, защото това изисква различни звена на организация да се обединят, за да изготвят интегриран доклад. Това оказва директно влияние върху качеството на формулираната от компанията стратегия и нейното изпълнение.

✓ И накрая, привличането на дългосрочни инвеститори е друга потенциална полза. Интегрирано отчитане е механизъм за по-добра комуникация, подобрявайки визията на компанията за бъдещето и как се адресира нефинансовите предизвикателства и възможности, като по този начин се повишава доверието в дългосрочен план на инвеститори в компанията и способността и да изгражда устойчива добавена стойност. (Serafeim, 2016, p. 8-9)

2.2. Разходи за внедряването на интегрираната отчетност в предприятията

Интегрираното отчитане е много повече от изготвяне на отчет. То е интегрирането на екологични, социални и управленски въпроси в организационните процеси на определено дружество. За да се осъществи успешно внедряването на интегрираната отчетност, е необратимо да се генерират допълнителни разходи. Подготовката на интегрираният доклад включва събиране и анализ на структурирани и неструктурирани данни. Модерните счетоводни софтуери позволяват цялата финансова информация, която е необходима за интегрирания отчет да се генерира в справки за секунди. По-трудоемката част е генерирането и обобщаването на нефинансовата информация, която много често не може да бъде обработена автоматизирано. Когато определена задача може да бъде извършена единствено от конкретен служител или отдел от служители, тя неминуемо се оскъпява. Дори и служителите да не получават допълнително възнаграждение (което не е добра практика) тази информация не е безплатна за дружеството, предвид че на изпълнителите им се начислява и дължи работна заплата. Данните показват, че разходите за нови информационни системи са също с високи дял от всички разходи, свързани с интегрирано отчитане. Фирмите също се нуждаят от човешки капитал, който действително да е квалифициран и да съумее да свърже логически финансовата и нефинансовата информация. И накрая, напълно възможно е интегрираното отчитане да доведе до разходи за оповестяване включително интерактивно изготвяне на информацията в електронен формат и на хартиен носител, публикуване и рекламиране с цел достигне до по-широк кръг потребители и др.

3. Отрицателни страни на интегрираното отчитане и какви насоки биха могли да се предложат за неговото усъвършенстване в бъдеще

Навлизането на интегрираното отчитане безспорно е изключително положителна тенденция в света на финансите и корпоративната отчетност, но освен многото положителни страни и има и някои недостатъци, в т.ч.:

✓ Прекалено аналитичният интегриран отчет би увеличил риска от изтичане на корпоративна информация и стратегия, от която би се възползвал дружество-конкурент. Трябва да се намери баланс между прозрачност и корпоративна дискретност относно бъдещи стратегии, патенти и ноу-хау.

✓ Разходите за внедряването на интегрираната отчетност и обучаването на служители, които са квалифицирани да изготвят интегрирания отчет.

✓ Нефинансовата информация в интегрирания отчет е субективна по своята същност. При условие, че нейното изготвяне е възложено на лице, работещо в организацията, е твърде вероятно да не бъде представена обективно. Заплахите и рисковете много често заемат малка част в интегрираните отчети. Например „Hertz“, компанията с втори най-голям дял на пазар в САЩ за автомобили под наем, оповестява своя интегриран отчет края на м. февруари, само 40 дни преди да подаде документи за фалит. Никъде в интегрирания отчет не е намерила място информация за риска от ниска ликвидност и факта, че ако само в един месец приходите паднат с над 80%, дружеството няма да успее да плати лизинговите вноски за закупените автомобили, които отдава под наем. Прави впечатление, че интегрираните отчети и на други компании, обявили фалит, не информират потребителите на информация, че предстои подобна опасност. По тези причини положителен момент би бил привличането на външни одитори за осигуряване на балансираност на интегрираните отчети.

Заклучение (Изводи)

Изискванията към отчетността на световните компании са все по-големи. Наблюдава се тенденцията, че и българските дружества, които желаят да имат освен локално и международно развитие неминуемо ще трябва да внедрят интегрираната отчетност в своята практика. В контекста на глобална икономическа и здравна криза доверието в компаниите трябва да е високо, особено ако желаят да продължават добрите си резултати на фондовите борси. Едно нещо е сигурно: след всяка криза се откриват недостатъци в корпоративното отчитане и неминуемо корпоративните финанси и отчетност ще претърпят промени в следващите години.

ЛИТЕРАТУРА

- Атанасов, Ат., & Маринова, Р. (2014). Нефинансовата информация във финансовите отчети като елемент на корпоративната социална отговорност и предпоставка за устойчиво развитие .
- Филипова, Ф. (2017). Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност. Варна: „Знание и бизнес“.
- Serafeim, G. (2016). Integrated Reporting. *Institute of Management Accountants*.
- (n.d.). Retrieved from <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/structure-of-the-iirc/>.

ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОМОЩЬ КАК ОБЪЕКТ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Дарина Сергеевна Осипчук, аспирант,
Кафедра учета и аудита,
Государственный университет „Житомирская политехника“,
E-mail: asp_ods@student.ztu.edu.ua

Резюме: Рассмотрены особенности бухгалтерского учета государственной помощи согласно МСБУ 20. Изучены методы ее учета, а также порядок раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности. Исследована сущность интегрированной отчетности, ее ключевые объекты и особенности. Обоснована необходимость раскрытия информации о полученной государственной помощи в интегрированных отчетах предприятия.

Ключевые слова: государственная помощь, бухгалтерский учет государственной помощи, гранты, интегрированная отчетность.

JEL: M41.

STATE AID FOR AN OBJECT OF INTEGRATED REPORTING

Daryna Sergiivna Osipchuk,
post-graduate student of the accounting and auditing department,
Zhytomyr Polytechnic State University,
E-mail: asp_ods@student.ztu.edu.ua

Abstract: It was considered the features of accounting for state aid in accordance with IAS 20. It was studied the methods and procedures for disclosing information in the note to financial statements. It was researched the entity of integrated reporting, its key objects and features. It was proved the necessity of disclosing information about state aid in the enterprise's integrated reports.

Key words: state aid, accounting for state aid, grants, integrated reporting.

JEL: M41.

Вступление. Эпидемиологическая ситуация в мире обязывает каждую из стран вводить меры не только в поддержку медицинского сектора,

но и бизнеса, поскольку происходит падение экономического развития в мире. Международный валютный фонд прогнозирует падение мировой экономики на 3%, что множественно превышает процент падения в 2009 году (0,1%). По подсчетам учреждения экономика развитых стран упадет на 6%, а развивающихся – 5,2%. В Украине же планируется снижение до 7,7% по итогам 2020 года (МВФ прогнозирует падение мировой экономики в 2020 году на 3%, 2020). Согласно подсчетам специалистов ООН, пандемия приведет к массовому обнищанию, когда 34,3 миллиона человек окажутся за чертой бедности. Из этого количества 56% придется на Африку (ООН прогнозирует падение мировой экономики в 2020 году на 3,2%, 2020).

В связи с этим позитивным будет ввод стимулирующих мер для экономики и организация государственной помощи для бизнеса, что и осуществляется всеми странами мира. Поэтому возникает необходимость рассмотрения государственной помощи для целей бухгалтерского учета, а также нормативно-правового поля его регулирования.

Анализ последних публикаций. Основой для исследования есть европейская законодательная база в сфере регулирования бухгалтерского учета государственной помощи, а также научные публикации в разделе интегрированной отчетности. Исследования экономической сути интегрированной отчетности присутствует в трудах Т.О. Мулыка, Н.С. Шевчук, В.М. Костюченко, Н.В. Богатир и др. Но остался неразрешенным вопрос государственной помощи как объекта интегрированной отчетности.

Целью статьи есть рассмотрение государственной помощи как объекта интегрированной отчетности.

Изложение основного материала. Эпидемия коронавируса вызвала необходимость поддержки субъектов хозяйственной деятельности в различных отраслях. При этом мерами государственной помощи может быть не только финансирование, а и другие средства: налоговые льготы и каникулы, послабление некоторых ограничительных мер и др.

Согласно МСБУ 20 (2012): «государственная помощь - действия правительства, направленные на предоставление какой-то экономической выгоды определенному предприятию или ряду предприятий, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь в контексте настоящего стандарта не включает косвенные выгоды, предоставляемые опосредствованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например в результате создания инфраструктуры в районах освоения или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов».

В соответствии с МСБУ 20 (2012) государственная помощь признается, если: предприятия выполняют необходимые условия для получения помощи и помощь будет получена. То есть тогда, когда есть существенная уверенность в том, государственная помощь будет получена. Поэтому

отображение в бухгалтерском учете государственной помощи происходит непосредственно в момент ее получения в виде некоторых активов (денежных средств, имущества и др.) на основании тех первичных документов, что подтверждают такое поступление (банковской выписки, приходного кассового ордера, накладных, бухгалтерских справок и т.д.).

МСБУ 20 (2012) выделяет два метода учета государственной помощи – метод капитала и метод дохода:

- согласно с методом капитала государственная помощь отображается в составе собственного капитала предприятия вне прибыли или убытка;

- согласно с методом дохода – в составе прибыли или убытка на протяжении одного или нескольких периодов.

Отображение государственной помощи в бухгалтерском учете зависит от ее вида. МСБУ 20 (2012) определяет такие виды помощи: гранты, относящиеся к активам и гранты, относящиеся к доходам.

Государственная помощь, которая становится дебиторской задолженностью (обычно предназначена для немедленной помощи или же покрытия убытков), отображается в бухгалтерском учете согласно с методом дохода, то есть в прибыли или убытке того периода, в котором такая задолженность становится дебиторской задолженностью. Отображение в системе учета государственной помощи, что относится к активам, может происходить двумя путями:

- путем уменьшения стоимости актива, под который получено грант;

- путем отображения помощи в составе доходов будущих периодов со следующим постепенным списанием (Чижевская, Осипчук, 2020).

В примечаниях к финансовой отчетности раскрывается информация о принятой учетной политике для государственной помощи, ее характер и размер, невыполненные условия и другие события, связанные с полученной помощью (МСБУ 20, 2012).

На сегодня пользователей финансовой отчетности больше интересует информация о будущем развитии субъектов хозяйственной деятельности, возможным рискам, стратегии предприятий, чем статическая информация на определенную дату, поэтому в финансовом мире все популярней становится интегрированная отчетность.

Интегрированная отчетность являет собой соединение финансовых и нефинансовых показателей в разрезе капиталов: финансового, производственного, человеческого, интеллектуального, природного и социального. А также она базируется на принципах социальной ответственности и показывает план стратегического развития компании.

Интегрированный отчет полезен для всех заинтересованных сторон, которым важно определять возможность корпоративного предприятия создавать стоимость на протяжении длительного периода, включая сотрудни-

ков, клиентов, поставщиков, бизнес-партнеров, местные сообщества, законодательные и регулятивные структуры и персоны, которые определяют государственную политику (Костюченко, Богатыр, 2015).

Государственная помощь, как объект интегрированной отчетности, может быть отображена в составе одного из капиталов – финансового (если помощь предоставляется денежными средствами) или производственного (если помощь предоставляется в натуральной форме).

Поскольку интегрированная отчетность показывает состояние предприятия не только на отдельный отрезок времени, а и имеет прогнозные показатели, то является необходимым раскрытие информации о полученной государственной помощи, которая может иметь не только различное целевое направления (и иметь влияние на какие-то виды капитала, что раскрываются), а и быть растянутой во времени. Что бы не ввести пользователей в заблуждение нужно раскрывать на основании каких ресурсов будет развиваться предприятие, какие нужны будут еще затраты для достижения конкретной цели, период действия помощи.

Так как государственная помощь является ресурсом, что может быть отозван государством в связи с нарушениями, угрозами конкуренции и т.д., возникает необходимость четкого разделения полученных ресурсов предприятием на собственные, задолженные и государственные с указанием рисков.

Заключение. Заинтересованность разных групп стейкхолдеров все больше в прогнозной информации сформировала необходимость и популярность интегрированной отчетности в наше время, что поможет еще в большем ключе раскрыть интересующую информацию пользователям. В связи с эпидемиологической ситуацией в мире правительства государств предоставляют государственную помощь бизнесу. Взаимосвязь этих ключевых объектов вызывает необходимость раскрытия информации о полученной государственной помощи субъектом хозяйственной деятельности. Поскольку это позволит ключевым пользователям обладать необходимой стратегической информацией для принятия решений, характером ресурсов, которые использует предприятие и возможным рискам.

Литература:

- Костюченко В.М., Богатыр Н.В. (2015). Интегрированная отчетность как инновационная модель отчетности корпоративных предприятий Украины. Глобальные и национальные проблемы экономики, 8, 1126-1130. Получено с <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/236.pdf>
- Мулык Т.О. , Ващилова Н.В. (2019). Интегрированная отчетность предприятия: состояние и перспективы развития. *Электронная экономика*, 11. doi: 10.32702/2307-2105-2019.11.59

- Шевчук Н.С. (2018) Интегрированная отчетность: понятие и экономическая сущность. *Экономика АПК*, 12, 95-102. doi: 10.32317/2221-1055.201812095
- Чижевская Л.В., Осипчук Д.С. (2020). Нормативное регулирование учета государственной помощи: международный (МСФО) и национальный подходы. *Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа*, 2 (46), 61-69. doi: 10.26642/pbo-2020-2(46)-61-69
- Международный стандарт бухгалтерского учета 20 «Учет государственных грантов и раскрытие информации о государственной помощи» (2012). Международная федерация бухгалтеров. Получено с https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041
- МВФ прогнозирует падение мировой экономики в 2020 году на 3%. (2020) Экономическая правда. Получено с <https://www.epravda.com.ua/rus/news/2020/04/14/659380/>
- ООН прогнозирует падение мировой экономики в 2020 году на 3,2%. (2020). delo.ua. Получено с <https://delo.ua/economyandpoliticsinukraine/oon-prognoziruuet-padenie-mirovoj-ekonomiki-v-202-368543/>
- Kubaščíková Z., Tumpach M., Juhászová Z., Turebekova B., & Saparbayeva, S. (2019). Contextual Non-financial Information Analysis of Annual Reports. *European Financial Systems 2019: Proceedings Of The 16Th International Conference, June 24-25, 2019, Brno, Czech Republic*, 334-344.

References:

- Kostjuchenko V.M., Bogatyr N.V. (2015). Integrirovannaja otchetnost' kak innovacionnaja model' otchetnosti korporativnyh predpriyatij Ukrainy. [Integrational data reporting as innovational model of data reporting of corporate enterprises in Ukraine] In *Global'nye i nacional'nye problemy jekonomiki*, 8, 1126-1130. Retrieved from <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/236.pdf> [In Ukrainian]
- Mulyk T.O., Vashhilova N.V. (2019). Integrirovannaja otchetnost' predpriyatija: sostojanie i perspektivy razvitija. [Integrative soundness of the enterprise and prospect of development] In *Jelektronnaja jekonomika*, 11. doi: 10.32702/2307-2105-2019.11.59 [In Ukrainian]
- Shevchuk N.S. (2018) Integrirovannaja otchetnost': ponjatie i jekonomicheskaja sushhnost'. [Integrated reporting: concept and economic substance] In *Jekonomika APK*, 12, 95-102. doi: 10.32317/2221-1055.201812095 [In Ukrainian]
- Chyzhevskaja L.V., Osipchuk D.S. (2020) Normativnoe regulirovanie ucheta gosudarstvennoj pomoshhi: mezhdunarodnyj (MSFO) i nacional'nyj podhody. [Statutory regulation of state aid accounting: international (IFRS) and national approach] In *Problemy teorii i metodologii buhgalterskogo*

- ucheta, kontrolja i analiza*, 2 (46),61-69. doi: 10.26642/pbo-2020-2(46)-61-69 [In Ukrainian]
- Mezhdunarodnyj standart finansovoj otchetnosti «Uchet gosudarstvennyh grantov i raskrytie informacii o gosudarstvennoj pomoshhi»(2012) [ISA 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance]. Mezhdunarodnaja federacija buhgalterov [International Federation of Accountants]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041 [In Ukrainian]
- MVF prognoziruets padenie mirovoj jekonomiki v 2020 godu na 3% (2020) [IMF predicts 3% decline global economy in 2020]. In *Jekonomicheskaja pravda*. Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/rus/news/2020/04/14/659380/> [In Ukrainian]
- OON prognoziruets padenie mirovoj jekonomiki v 2020 godu na 3,2% [UNO predicts 3,2% decline global economy in 2020]. In *delo.ua*. Retrieved from <https://delo.ua/economyandpoliticsinukraine/oon-prognoziruets-padenie-mirovoj-ekonomiki-v-202-368543/> [In Russian]
- Kubaščiková, Z., Tumpach, M., Juhászová, Z., Turebekova, B., & Saparbayeva, S. (2019). Contextual Non-financial Information Analysis of Annual Reports. *European Financial Systems 2019: Proceedings Of The 16Th International Conference, June 24-25, 2019, Brno, Czech Republic*, 334-344.

ПРОБЛЕМИ НА ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ

Боряна Великова Симеонова, докторант

катедра „Счетоводна отчетност“

СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Е-мейл: simeonova.b@mail.bg

Резюме: Стандартното счетоводно отчитане практикува съставянето на финансови отчети, които се използват за вземането на икономически решения. В тях вземат превес финансовото състояние и резултатите на предприятието. Но с течение на времето се променя бизнеса и се забелязват иновации по отношение на развитието му. За да може то да бъде ефективно се налага да се следи внимателно състоянието на предприятието.

Освен всепознатите финансови показатели е необходимо и анализирането на по-аналитично ниво на финансовото състояние чрез използването на екологични и социални показатели. Да се изследват по задълбочено показателите, необходими за вземането на управленски решения. И точно тук намира своето място интегрираната отчетност. Тя среща подкрепа от Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants)¹.

Ключови думи: интегрирана отчетност, финансова отчетност, нефинансова информация.

JEL: M41.

PROBLEMS OF INTEGRATED REPORTING

Boryana Velikova Simeonova, PhD student

Department „Accounting“

D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

E-mail: simeonova.b@mail.bg

Abstract: Standard accounting practices the preparation of financial statements that are used to make economic decisions. In them the financial condition and the results of the enterprise prevail. But over time, the business changes and innovations are noticed in terms of its development. In order for it to be effective, it is necessary to closely monitor the condition of the enterprise.

In addition to the well-known financial indicators, it is necessary to analyze at a more analytical level the financial condition through the use of environmental and social indicators. To study in more depth the indicators necessary for making management decisions. And this is where integrated accountability finds its place. It is supported by the International Federation of Accountants.

Key words: integrated reporting, financial reporting, non-financial information

JEL: M41.

¹ <http://www.ifac.org>.

Въведение

С времето понятието **интегрирана отчетност** започва все по-често да се използва и причината за това е създаването на **Международния съвет за интегрирана отчетност** (International Integrated Reporting Committee)². Той е глобална коалиция от инвеститори, компании, разработчиците на стандартите, счетоводната професия и неправителствените организации. Съветът се състои от управителен комитет и работна група, която е съпредседателствана от Главния изпълнителен директор на **Международната федерация на счетоводителите**³.

През декември на 2013 г. **Международният съвет за интегрирана отчетност** издава **Международна рамка за интегрирана отчетност** (International Integrated Reporting Framework)⁴. Тя поставя цели като подобряване на информацията свързана с капитала, насочване към корпоративната отчетност, подобряване на отговорността, подкрепа на интегрираното мислене и др. Като тези цели са постижими, чрез създаването на **Интегрирани отчети**.

* * *

Интегрираните отчети представят финансова и нефинансова информация. За разлика от финансовите отчети, които запазват фокуса си в минали вече събития, те се съсредоточават в миналото, настоящето и бъдещето, използвайки показатели, които не се отчитат счетоводно. Тази информация е жизнено важна, защото в много случаи външните фактори отказват решаващо въздействие върху развитието на бизнеса. Те са така наречените скрити от финансовите отчети влияния.

Този вид отчети дават възможност на всички заинтересовани лица да се запознаят със състоянието на предприятието, което означава, че са предназначения за всички. Не е необходимо човек да е със счетоводно образование, за да разбере Интегрирания отчет.

Интегрираните отчети могат да бъдат представени в различни форми, като на хартия, уеб базирана и др. Важното в случая е да може да бъде сравнима, да съдържа в себе си препратки към източниците на информация. Но е важно да се отбележи, че интегрираните отчети в никакъв случай **не** изместват финансовите отчети. Те могат чудесно да ги допълват и разширяват.

² <https://integratedreporting.org/>.

³ <https://www.ifac.org/news-events/2010-08/paib-enews> [Accessed January 4, 2018].

⁴ The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2013, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK2-1.pdf> [Accessed January 4, 2018].

Различия между финансов и интегриран отчет

| ФИНАНСОВ ОТЧЕТ | ИНТЕГРИРАН ОТЧЕТ |
|---|--|
| Съдържа само финансова информация | Съдържа и финансова и нефинансова информация |
| Отразява само миналото | Отразява миналото, настоящето и бъдещето |
| Използва се от заинтересовани лица с финансови познания | Може да се използва от всички лица, независимо дали имат познания в сферата на финансите |
| Рамката е НСС, МСС, МСФО | Рамката е Международна рамка за интегрирана отчетност |
| Фокуса на информацията е краткосрочен | Фокуса на информацията е краткосрочен, дългосрочен и средносрочен |
| Показателите са чисто финансови | Показателите са както финансови, така и икономически, екологични, социални и други |
| Има задължителен характер за издаване | Няма задължителен характер, а препоръчителен |

Най-важно място в Интегрираната отчетност заемат капиталите, принципите и елементите.

В рамката на интегрираната отчетност се разглеждат следните видове капитали⁵:

- **Финансов капитал** – всички средства, които са на разположение на предприятието, за да може то да произвежда стоки или да предоставя услуги.

- **Производствен капитал** – вече произведени стоки или материали, с които предприятието произвежда други стоки или предоставя услуги.

- **Интелектуален капитал** – всички нематериални активи.

- **Човешки капитал** – Всички хора, които работят в предприятието и тяхната професионална подготовка, образование, интелект, знания, умения и всичко останало, което спомага за качествено изпълнение на служебните задължения.

- **Социален капитал** – връзката с обществеността, морала, ценностите, поведението, доверието, ангажираността, репутацията на предприятието.

- **Природен капитал** – всички природни ресурси като въздух, земя, вода, гори, минерали, екосистеми и други.

⁵ The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2013, paragraph 2.10-2.16, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IRFRAMEWORK-2-1.pdf> [Accessed January 4, 2018].

Във финансовите отчети повечето видове капитали, които присъстват в интегрираните отчети отсъстват. Това е така, защото не всички са количествено измерими. Те не се отчитат счетоводно, което прави неприложимо използването им във финансовите отчети. Някои от тях са сравнително постоянна величина, но други са много променлива. Например въздухът се измерва чрез уреди и се следят вредните емисии в него. Би следвало всяко предприятие да направи екологичен план, така, че колкото се може да избегне неговото замърсяване. При човешкия капитал обаче няма как да измерим общо какви са качествата на всички служители, защото те са индивидуални личности, а не компютри с характеристики. На тяхното поведение пък е възможно да влияят и странични фактори, които да доведат до неефективно изпълнение на служебните си задължения за определен момент от време. Ето затова този вид капитал няма как да бъде количествено измерен и дори прогнозиран. Текущото на персонала на едно предприятие не говори добре за него, и по това в интегрирания отчет може да се даде информация и да стане ясно за този проблем. За разлика от финансовия отчет, който няма как да упомене този проблем, а много добре всеки знае колко голямо значение имат кадрите в развитието на една компания.

Принципите на интегрираната отчетност са⁶:

- **Стратегически фокус и ориентация към бъдещето** – това е стратегията на предприятието за краткосрочното, средносрочното и дългосрочното развитие.

- **Съгласуваност между информацията** – връзката и взаимодействието между факторите, които създават стойност.

- **Взаимоотношенията със заинтересованите лица** – начина на комуникация между тях

- **Същественост** – да се оповестява съществена информация

- **Надеждност и пълнота** – трябва да представя информацията базирана на верни данни, представени възможно най-изчерпателно.

- **Последователност и сравнимост** – информацията трябва да следва определен ред. Една да изхожда от друга. Тя трябва да бъде и сравнима с други данни и отчети.

Елементите на интегрирания отчет са⁷:

- **Организационен преглед и външна среда** – този елемент включва какво реално прави предприятието и какви са условията в които работи

- **Управление** – как ръководството допринася за развитието на предприятието

- **Бизнес модел** – ресурсите на предприятието – как ги набавя, как ги употребява и каква е стратегията му на работа

⁶ The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2013, paragraph 3.1-3.57, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IRFRAMEWORK-2-1.pdf> [Accessed January 4, 2018].

⁷ Ibid., paragraph 4.1-4.40

- **Риск и възможности** – видовете рискове, вътрешни или външни
- **Стратегия и разпределение на ресурсите** – как и дали ефективно разпределя ресурсите си предприятието, също така къде иска да отиде и какво ще му е необходимо да го направи.

- **Изпълнение** – включва се количествена и качествена информация на постигнатите цели, начина им на изпълнение.

- **Перспектива** – тук се включват очакванията за развитие, колко и как влияят външните фактори върху развитието на предприятието и до колко то е способно да се справи с тях.

- **База за изготвяне и представяне** – въпросите включени в интегрирания отчет и как те се измерват.

Елементите на интегрирания отчет се различават от компонентите на финансовия отчет. Това е така защото целта на интегрирания отчет е да даде нагледна представа за състоянието на предприятието с цялата налична информация за него и тази информация, която му влияе, използвайки различни методи на представяне, обхваща и външна информация, за разлика от финансовия отчет, който предоставя всичко в стойностен измерител.

* * *

Предимства и ефекти на интегрираната отчетност:

Интегрираната отчетност както вече стана ясно дава много по-задълбочен поглед върху цялостното развитие на едно предприятие. Това поставя една крачка напред пред предприятията прилагачи интегрирана отчетност, пред тези, които съставят само финансови отчети и вземат въз основа на тях финансовите си решения.

Направеното изследване дава възможност да се даде ясна представа за разликата и приликата между двата вида отчети. Също така става ясно, че те се допълват, но в никакъв случай, че са взаимно заменяеми. С тях бизнеса може само да си помогне, давайки си ясна представа за случващото се не само в самото предприятие, а и извън него и познавайки факторите, които влияят върху дейността му. Не само зависещите от самото предприятие, но и независещите от него.

ЛИТЕРАТУРА

<http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> [Accessed January 4, 2018].

<http://www.ifac.org>.

<https://integratedreporting.org/>.

<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-BackgroundPaper-Capitals.pdf> [Accessed January 4, 2018].

<https://www.ifac.org/news-events/2010-08/paib-eneews> [Accessed January 4, 2018].

<https://www.princeofwales.gov.uk/the-prince-of-wales/initiatives/accountingsustainability-a4s> [Accessed January 4, 2018].

The Conceptual Framework for Financial Reporting, issued by the IASB in September 2010, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/framework.pdf> [Accessed January 4, 2018].

The International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council, 2013, <http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [Accessed January 4, 2018].

www.globalreporting.org.

ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ КАТО ЧАСТ ОТ ИНФОРМАЦИОННАТА СИСТЕМА НА БАНКИТЕ

Станислав Иванов Шишманов, редовен докторант,
Катедра „Счетоводна отчетност“,
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов,
E-mail: stanislavshishmanov@gmail.com

***Резюме:** Докладът разглежда системите на счетоводната отчетност и интегрираните отчети. Сравняват се техни основни характеристики, принципи, правила и функции. Отразени са силните и слабите страни на двете информационни системи.*

***Ключови думи:** счетоводна отчетност, банково счетоводство, интегрирана отчетност, Международна рамка за интегрирана отчетност.*

***JEL:** M41.*

INTEGRATED REPORTS AS A PART OF THE INFORMATION SYSTEMS OF BANKS

Stanislav Ivanov Shishmanov, Ph. D. Student,
Department of “Accounting”,
Academy of Economics “D. A. Tsenov” - Svishtov,
E-mail: stanislavshishmanov@gmail.com

***Abstract:** The report views both systems of accounting and integrated reports. It compares their main characteristics, principles, rules and functions. Advantages and disadvantages of both information systems are pointed.*

***Key words:** accounting, bank accounting, integrated reports, The International Integrated Reporting Framework.*

***JEL:** M41.*

Системата на счетоводството се явява основен източник на информация за банковото предприятие. „Счетоводството е един исторически феномен с научно-обосновани методи и способности, които се характеризират с оригиналност, зрялост и самостоятелност. Чрез него се конкретизират, илюстрират и формализират различни страни и аспекти на икономическите процеси в тяхната сложност и многообразие“ (Меразчиев & Баташки, Банково счетоводство, 2002). То възниква едновременно с появата на стоково-паричните отношения и банките. През периода от своето възникване до днес (повече от пет века) счетоводството постоянно се е развивало и усъ-

вършенствало, без да се променят неговите основни принципи при „производството“ на богата по съдържание отчетна информация.

Счетоводството в българските банкови звена се реализира на същата теоретическа и нормативна база, която е в основата на практическата реализация на счетоводния процес в небанковите отчетно-обособени звена. В същото време, за счетоводството в банките са характерни някои специфични особености, които произтичат преди всичко от характера на осъществяваните банкови сделки. Проф. В. Меразчиев в своята дисертация за присъждане на научната степен „доктор на икономическите науки“ на тема „Съвременни теоретико-методологични проблеми на счетоводството в банките на Република България“ класифицира четири основни характеристики на банковото счетоводство (Меразчиев, Съвременни теоретико-методологични проблеми на счетоводството в банките на Република България [Дисертационен труд], 2007). Тези характеристики са изведени в зависимост от времето, през което е реализиран процеса на счетоводното отчитане на банковите сделки. Същите могат да се резюмират по следния начин:

1. Специфичният характер на банковите сделки е в основата на проявление на счетоводните способности в банковите отчетно-обособени звена.
2. Банките прилагат различни счетоводни форми от тези, които ползват небанковите отчетно-обособени звена.
3. Висока степен на стандартизация на отчетните действия и процедури за банките.
4. Дълго време (до 1995 г.) банките използват коренно различен сметкоплан за отчитане от небанковите отчетни субекти.

Изброените специфични характеристики на банковото счетоводство са основание да се направи извода, че то се е проявявало винаги като „високоорганизирана система за създаване на счетоводно-информационен продукт със сравнително високо качество, който се използва както за управление на процесите в самите банки, така и извън тях“ (Меразчиев, За счетоводството и счетоводния труд в банките, 2010).

Практическата реализация на счетоводството в банките се осъществява посредством няколко счетоводни способа: документиране, инвентаризиране, оценяване, калкулиране, счетоводни сметки, двойно записване, балансово обобщаване и сводка на отчетните данни. Тези способности намират различно приложение в банковите отчетно-обособени звена. Различната степен на приложение се обуславя от специфичния характер на осъществяваната банкова дейност. Основни счетоводни способности, които намират най-широко приложение в ежедневната банкова дейност са: документирането, оценяването, счетоводните сметки, двойното записване, балансовото обобщаване и сводката на отчетни данни. Сравнително по-малко приложение в банковата счетоводна практика намират останалите два счетоводни способа: инвентаризирането и калкулацията.

Счетоводната отчетност в банките е основна система за създаването на отчетен информационен продукт както в отделното банково отчетно-обособено звено, така и за цялата банка на ниво централа. Периодичното сводиране на произведената от банките клонове отчетна информация е важна счетоводна процедура при касовото изпълнение на държавния бюджет.

Характерът на осъществяваните банкови сделки е основната причина за проявление на следните специфични черти на банковото счетоводство: актуалност, характеризира факти и явления, които надхвърлят пространствените граници на банките, голям обем на водените аналитични сметки, интензивни информационни потоци между отделните отчетно-обособени банкови звена, голям обем на валутните отчетни обекти и висока степен на стандартизация в банковото счетоводство (Меразчиев, Съвременни теоретико-методологични проблеми на счетоводството в банките на Република България [Дисертационен труд], 2007).

„През последните години много специалисти отбелязват, че липсва връзка между информацията, представена във финансовите отчети и тази, от която се нуждаят инвеститорите и кредиторите. Някои характеризират това като “липса на връзка между компаниите на новата икономика и финансовата отчетност на старата икономика“ (Филипова, и др., 2017). Воденето на финансова отчетност, в симбиоза с новите методи на интегрираната отчетност, би довело до най-оптимално управление на капиталите на предприятията както от реалния сектор, така и от тези в банковия.

С развитието на съвременната корпоративна отчетност все по-голяма става необходимостта от по-пълно задоволяване информационните нужди на заинтересованите страни. Тук финансовите отчети, осигуряващи нужната информация, биват допълнени и от нефинансови такива в лицето на **интегрираните отчети**. Али Вейсел характеризира интегрирания отчет като такъв, „...който включва сбита комуникация (финансова и нефинансова информация) за това как стратегията на организацията, управлението, представянето и перспективите, в контекста на външната среда, водят до създаване на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен период. Той се различава от финансовия отчет, който се основава предимно на финансова информация за миналото на предприятието и има краткосрочен фокус“ (Вейсел, 01/2018).

Докато финансовите отчети съдържат само финансова информация за състоянието и резултатите на дадено предприятие, интегрираните отчети включват предимно нефинансова информация. Акцентът при тях се поставя върху информация, свързана с екологията, правата на човека, борбата против корупцията и други важни въпроси. Двете форми на отчетност си приличат по това, че се основават на определени правила и принципи. Характерни принципи за интегрирана отчетност са: стратегически фокус и ориентация към бъдещето; съгласуваност между информацията; взаимно-

отношения със заинтересованите лица; същественост; сбитост; надеждност и пълнота; последователност и сравнимост, като част от тях са приложими и за финансовите отчети.

Двете системи отчети обаче не са взаимнозаменими. Те взаимно се допълват и не би следвало да се разглеждат самостоятелно, като абсолютно достатъчни една от друга за пълно информационно обезпечаване на потребителите на информация. Интегрираните отчети целят остановяване на връзката и отношението между създаване на стойност на предприятието чрез капиталите, които то притежава. Според Международната рамка за интегрирана отчетност капиталите, чрез които предприятията създават стойност са: финансов капитал; производствен капитал; интелектуален капитал; човешки капитал; социален капитал и взаимоотношения; природен капитал.

„Интегрираните отчети“ са сравнително ново понятие в счетоводната сфера. През 2010 год. е създаден Международният съвет за интегрирана отчетност, а той издава Международната рамка за интегрирана отчетност в края на 2013 год. В България еквивалент на интегрирания отчет е Нефинансовата декларация, регламентирана в чл. 48 на Закона за счетоводството. „Нефинансовата декларация съдържа описание на политиките на предприятията по отношение на дейностите им, осъществявани в областта на екологията, социалните въпроси и тези, свързани със служителите, правата на човека, борбата против корупцията“ (Закон за счетоводството, 2015).

На база осъществения анализ на двете системи (счетоводната и интеграционната) и техните характеристики могат да се направят следните **изводи**:

Първо. Счетоводната система създава информация за случващи се сделки и събития, като в банките счетоводното отразяване на някои операции – по касовото изпълнение на бюджета (плащане на данъци от съответните физически или юридически лица) се извършва в момента на тяхното възникване.

Второ. Интегрираното отчитане допълва общата информационна система на банките, позволяващо на потребителите на информация да направят надеждна оценка освен на настоящото и бъдещото развитие на банковото предприятие.

ЛИТЕРАТУРА

Вейсел, А. (01/2018). Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети. *ИДЕС*, 1-14.

Закон за счетоводството, ДВ, бр. 95 (12 08, 2015).

- Меразчиев, В. (2007). *Съвременни теоретико-методологични проблеми на счетоводството в банките на Република България [Дисертационен труд]*.
- Меразчиев, В. (2010). За счетоводството и счетоводния труд в банките. *Български счетоводител*, N 11-12, 13-19.
- Меразчиев, В., & Баташки, Г. (2002). *Банково счетоводство*. Свищов: "АИ Ценов".
- Филипова, Ф., Атанасова, А., Георгиев, В., Стефанов, С., Христов, И., Калев, К., . . . Минев, М. (2017). *Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрирана отчетност*. Варна: Издателство "Знание и бизнес", Варна.

ИНТЕГРИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ

А. Ю. Косатая

Студентка магистратуры 2 курса

Научный руководитель - С.А. Охрименко - Профессор, Д.Э.Н.

Экономическая академия Республики Молдова

Факультет Кибернетики, Статистики и Прикладной Информатики

Кафедра: Информационные технологии

Специальность: Информационная безопасность

E-mail: akosataya@gmail.com

Резюме: Интегрированная отчетность объединяет существенную информацию о стратегии, управлении, показателях деятельности и перспективах организации таким образом, чтобы она отражала коммерческий, социальный контекст. Также, связывает внутренние факторы управления для финансовых показателей, и таким образом создает общий деловой язык для менеджмента и инвесторов.

Ключевые слова: Интегрированная отчетность, управление, корпоративное управление

JEL: C81 Методология сбора, Оценки и Систематизации Микроэкономических Данных

INTEGRATED REPORTING IN THE MANAGEMENT OF THE ENTERPRISE

Anastasia Kosataia

2nd year master's student

Scientific adviser - S.A. Ohrimenko - Professor, Professor, Doctor of Economics

Academy of Economic Studies of Moldova

Faculty of Economic Cybernetics, Statistics and Informatics

Department: Information Technology

Specialty: Information security

E-mail: akosataya@gmail.com

Abstract: Integrated reporting brings together important information about organization's strategy, management, performance, prospects in a way that reflects commercial and social context. Additionally, it links internal management factors to financial performance and thus creates a common business language between management and investors.

Key words: Integrated reporting, management, corporate management.

JEL: C81 Methodology for Collecting, Estimating, and Organizing Microeconomic Data

Main text

Интегрированная отчетность - это средство, с помощью которого более широкие факторы стоимости бизнеса управляются внутри компании. Включает в себя более расширенный фокус того, как другие ресурсы, например, человек, социум, бизнес взаимодействуют и влияют на финансовые показатели. Это требует дальновидной позиции, при которой все эти взаимосвязанные факторы рассматриваются на стратегическом уровне.

Данная отчетность дает множество преимуществ - как внутри организации, так и с внешней точки зрения, таких как:

- Четкое определение стратегии и бизнес-модели;
- Единый, удобный, понятный и краткий отчет;
- Создание статистики для заинтересованных сторон путем выявления и измерения нефинансовых факторов;
- Нефинансовые статистические отчеты показателей по отношению к бизнесу;
- Определение возможного риска и затрачиваемых ресурсов;
- Улучшенные внутренние процессы, которые обеспечивают четкое распределение работы.

Для предоставления интегрированной отчетности, некоторые подразделения предприятий, используют приложения от компании Microsoft, такие, как SharePoint Online, Power BI. Рассмотрим более детально приложение SharePoint Online с возможностью интегрированной отчетности. С помощью функционала данного программного продукта возможно интегрированное представление результатов деятельности компании, департамента, подразделения, команды. Интегрированная отчетность обеспечивает более детальное предоставление данных о производительности сотрудников компании. Статистика, получаемая в результате интегрированных репортов, будет полезна для ряда заинтересованных сторон, которые нацелены на лиц, принимающих решения о распределении финансового капитала.

Как глобальный администратор SharePoint Online крупной корпорации, ежемесячно анализирую и создаю отчет об охвате фактической аудитории, которая использует приложение SharePoint Online для хранения конфиденциальной информации. Данный отчет позволяет руководству просматривать статистику о том, как пользователи взаимодействуют с информацией, какие документы наиболее релевантны и просматриваемы.

Интегрированная отчетность, которую мы используем для мониторинга популярности, включает в себя выведение: ежедневных, ежемесячных показателей, а также наиболее просматриваемого контента.

Ежедневные показатели являются неотъемлемой частью интегрированного отчета, и включает ежедневные показатели за последние семь дней. Предоставленный график (Рис. 1.) включает систему координат, которая рассматривает дату, количество просмотров в этот день, и количество уникальных пользователей, получивших доступ к контенту в этот день.

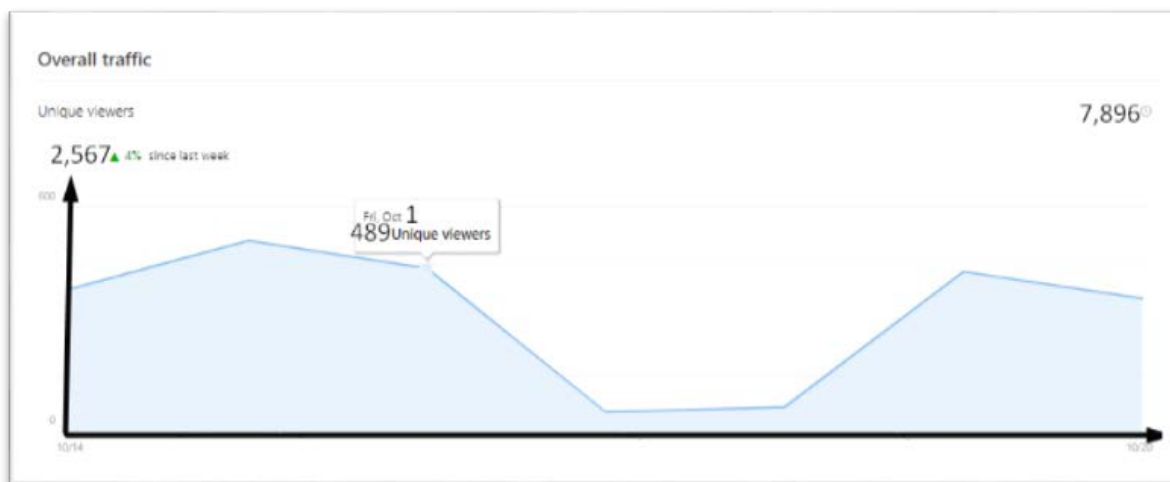


Рис. 1. График ежедневных показателей

Ось абсцисс, то есть ось “дня” будет обновляться каждый день по мере продвижения вперед.

Количество просмотров представляет собой количество раз, когда любой пользователь нажимал на любую часть информации на сайте.

Количество уникальных пользователей (ось ординат) представляет количество разных людей, которые обращались к сайту или файлу в данный день, независимо от того, сколько раз они посещали сайт или контент. По сути, пользователь засчитывается только один раз, независимо от того, сколько раз он посетил сайт в этот день. В приведенном примере 7-дневный просмотр этого сайта показывает, что было 489 уникальных просмотров, что на 4% больше по сравнению с прошлой неделей. В правой части графика отображается количество уникальных пользователей за все время, которое представляет собой общее количество пользователей, просмотревших контент на этом сайте с февраля 2018 года, а в этом примере - 7896.

Ежемесячные показатели – следующая часть отчета, состоит из ежемесячных показателей. Представленный график (Рис. 2.) состоит из: соответствующего месяца (ось абсцисс); количество просмотров в этом месяце; и количество уникальных (ось ординат) пользователей, получивших доступ к контенту в этом месяце.



Рис. 2. График ежемесячных показателей

В отличие от ежедневного отчета, в показателях месяца будет храниться информация с момента запуска системы SharePoint Online. Алгоритм, используемый для подсчета посещений сайта, предназначен для фильтрации повторяющихся, постоянных операций одного и того же пользователя над одним и тем же элементом (страницей, документом или новостью). Например, когда пользователь неоднократно обновляет контент.

Популярный контент - показывает самый популярный контент на сайте, отсортированный по страницам сайта, новостям и документам (Рис. 3.). Популярный контент можно отсортировать по уникальным зрителям, общему количеству просмотров или времени, потраченному на страницы сайта и новостные сообщения. Этот отчет доступен за последние 7 дней. Для популярных документов доступна сортировка по уникальным зрителям или по общему просмотру.

| Popular content in the last 7 days | |
|------------------------------------|------------------------|
| Site pages | Sort by Unique viewers |
| Name | Unique viewers |
| mainpage.aspx | 256 |
| documents.aspx | 365 |

Рис.3. Показатели популярного контента

Такого рода интегрированные отчеты необходимы для сбора фактической охвата аудитории, кроме этого позволяет мониторить статистику файлов, к которым обращается пользователь. Интегрированный отчет дол-

жен быть организован таким образом, чтобы задействовать наибольшее количество подразделений. Цель состоит в том, чтобы обеспечить создание ценности, о том как важна совместная работа компании, департамента, подразделения, команды.

Интегрированная отчетность становится все более важной в менеджменте, поскольку она имеет более высокие ставки и требует принятия более серьезных междисциплинарных решений. В целом отчеты важны для руководства по разным причинам: они измеряют стратегические метрики для оценки и мониторинга производительности, они устанавливают ориентир для указанной производительности, позволяют бизнесу извлекать уроки из своей деятельности, оставляя репутацию, и, наконец, улучшают коммуникацию.

Литература

Bobitan Roxana-Ioana, Stefea Petru “Integrated Reporting for a Good Corporate Governance” 2017 с.7

Bobitan Roxana-Ioana “Key Performance Indicators Disclosures By The Integrated Reporting” 2016 с.15

Usage reports in SharePoint - <https://docs.microsoft.com/en-us/SharePoint/administration/view-usage-reports?redirectedfrom=MSDN>

Popularity Trends (SharePoint Online) - <https://medium.com/jumpto365/measuring-sharepoint-site-success-with-usage-reports-646374822304>

СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ МЕЖДУ ТРАДИЦИОННОТО ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ И ИНТЕГРИРАНОТО ОТЧИТАНЕ

Кирил Иванов Лучков

Магистър по счетоводство и одит,
Катедра „Финанси и счетоводство“,
Софийски университет „Св. Климент Охридски“
Магистър по финансов мениджмънт,
Катедра „Финанси“, Университет за национално и световно стопанство
E-mail: kiril.luckov@gmail.com

***Резюме:** Настоящият доклад е посветен на въпросите, свързани с финансовото и интегрирано отчитане в съответствие с основните изисквания на Концептуалната рамка за финансово отчитане, респективно Международна рамка за интегрирано отчитане. В зависимост от определени критерии като начин на мислене, характер на оповестяванията, начин на представяне на информацията и др. е направено сравнение между тези два вида отчитане. В резултат на това са идентифицирани и систематизирани някои основни различия между финансовия и интегрирания отчет.*

***Ключови думи:** Концептуалната рамка за финансово отчитане, Международна рамка за интегрирано отчитане, финансово отчитане, интегрирано отчитане, финансови отчети интегрирани отчети.*

***JEL:** M 41.*

COMPARATIVE ANALYSIS BETWEEN TRADITIONAL FINANCIAL REPORTING AND INTEGRATED REPORTING

Kirill Ivanov Luchkov

Master of Accounting and Auditing,
Department of Finance and Accounting,
Sofia University „St. Kliment Ohridski“
Master of Financial Management,
Department of Finance , University of National and World Economy
E-mail: kiril.luckov@gmail.com

***Abstract:** This report is devoted to issues related to financial and integrated reporting in accordance with the basic requirements of the Conceptual Framework for Financial Reporting, respectively the International Framework for Integrated Reporting. Depending on certain criteria such as way of thinking, nature of disclosures, way of presenting information, etc. comparisons have been made between these two types of reporting. As a result, some major differences between the financial statements and the integrated statement have been identified and systematized.*

Key words: *Conceptual Framework for Financial Reporting, International Integrated Reporting Framework, financial reporting, integrated reporting, financial statements, integrated report.*

JEL: *M 41.*

На 29 март 2018 г. влиза в сила, ревизираната от Съвета по международни счетоводни стандарти, Концептуалната рамка за финансово отчитане (*Conceptual Framework for Financial Reporting*). Тя дефинирана основните концепции и принципи на финансовото отчитане (*financial reporting*), които са критично важни за правилното разбиране и прилагане на международните стандарти. Нейната значимост е подчертана от изявени специалисти в сфера на счетоводството, които твърдят: „не изучавайте отделните стандарти, преди да сте се запознали достатъчно добре с Концептуалната рамка за изготвяне на финансовите отчети“ (Свраков & Брезоева, 2012, стр. 22). Финансовите отчети (*financial statements*), като част от процеса по финансово отчитане, представят обобщена информация за имущественото и финансовото състояние на отчитащото се предприятие, резултатите от неговата дейност и промените в паричните му потоци за определен времеви отрязък.

През м. декември 2013 г. Международният съвет за интегрирана отчетност публикува Международна рамка за интегрирано отчитане (*International Integrated Reporting Framework*), която пилотно бе приложена в компании от 25 страни. В нея се установяват принципите и концепциите, които уреждат цялостното съдържание на т.нар. интегриран отчет (*integrated report*). По-детайлното разбиране на цялостната концепция за интегрираното отчитане (*integrated reporting*) може да се постигне чрез изясняване същността на интегрирания отчет, която е представена в параграф 1.1. от Международна рамка за интегрирано отчитане. Там е посочено, че „интегрираният отчет представлява компресирана форма на представяне на стратегиите, управлението, дейността и перспективите на организацията, в контекста на външната среда, които да доведат до създаването на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план“ (IIRC, 2013, стр. 7).

Целта на финансовото отчитане с общо предназначение е да се представи финансова информация за отчитащото се предприятие, която е полезна за настоящите и потенциални инвеститори, заемодатели и други кредитори при вземането на решения, свързани с предоставянето на ресурси на предприятието (IASB, 2018). От друга страна постигането на идеята за интегрирано отчитане преминава през дефиниране на конкретни цели, които могат да се обобщят по следния начин (IIRC, 2013):

Първо. Подобряване качеството на информацията за доставчиците на финансовия капитал¹, за да се даде възможност за по-ефективно и продуктивно разпределение на капитала;

Второ. Насърчаване на по-комплексен и ефективен подход към корпоративната отчетност, който се основава на пълния набор от фактори, влияещи върху способността на организацията да създава стойност във времето;

Трето. Подобряване на отчетността и управлението на широка база капитали (финансови, производствени, интелектуални, човешки, социални и др.) и насърчаване разбирането на тяхната взаимна зависимост;

Четвърто. Подкрепа на интегрирано мислене, вземане на решения и действия, които се фокусират върху създаването на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план.

В зависимост от определени критерии (като начин на мислене, характер на оповестяванията, начин на представяне на информацията, приспособимост и видове капитал) е възможно да се идентифицират някои различия между финансовото и интегрирано отчитане (виж Таблица 1).

Таблица 1

Сравнителен анализ между традиционното финансово отчитане и интегрираното отчитане

| Критерии за сравнение | Традиционно финансово отчитане | Интегрирано отчитане |
|--------------------------------------|---|--|
| Начин на мислене | Ограничено (изолирано) | Интегрирано |
| Характер на оповестяванията | Ниска степен на прозрачност при оповестяванията | Висока степен на прозрачност при оповестяванията |
| Начин на представяне на информацията | В съответствие с правилата | Сбито |
| Приспособимост | Ориентация към правила и регламенти | Гъвкавост, съобразена с индивидуалните особености на бизнес структурите |
| Видове капитал | Финансов и производствен капитал | Всички форми на капитал (финансов, производствен, човешки, интелектуален, природен и социален) |

Източник: Собствена интерпретация.

¹ Доставчиците на финансовия капитал са фокусирани върху стойността под формата на финансова възвращаемост.

С оглед на това, че традиционното финансово отчитане се извършва в определени рамки, е логично да се счита, че то ограничава начина на мислене в сравнение с интегрираното отчитане, което „разбива“ статуквото и подкрепя интегрирания начин на мислене. Самото интегрирано мислене е дефинирано в Международна рамка за интегрирано отчитане като „активно разглеждане от организация на отношенията между различни работни и функционални единици и източниците на финансиране, които организацията използва или засяга“ (IFRC, 2013, стр. 33) . Авторите на CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) са на мнение, че то „включва идентифициране, изпълнение и наблюдение на бизнес решения и стратегии за дългосрочно създаване на стойност“ (Busco, Granà, & Quattrone, 2017). Следователно този начин на мислене разкрива каква е необходимостта от съгласуване на конкурентоспособността на организацията с устойчивия растеж, в контекста на предизвикателствата, перспективите и възможностите на пазара.

Трябва да се има в предвид, че интегрираното отчитане променя квалификационните изисквания към професионалните счетоводители, разширява тяхната роля и функции в организацията. При финансовото отчитане, традиционната ролята на счетоводителите се свежда до оповестяване на историческата финансова информация чрез текущо счетоводно отчитане, както и чрез периодично обобщаване на протеклите стопански операции. „От отчетник и експерт по създаване на отчетна информация, днес счетоводителят все повече се превръща в бизнес партньор, който трябва да има стратегически фокус (мислене). Той следва отлично да познава бизнес модела на предприятието, който да е основа на фирмената счетоводна политика; да участва с професионалната си експертиза при евентуалната промяна на този бизнес модел, както и при създаване на алтернативни бизнес модели“ (Филипова, и др., 2017, стр. 12). Интегрираното отчитане изисква промяна в мисленето на счетоводителите, които перманентно трябва да придобиват, респективно да използват нови и комплексни знания. Въпреки че интегрираните отчети са резултат от съвместните усилия на различни управленски звена (отдели), водеща роля за тяхното качество имат познанията и компетенциите на счетоводители (както в областта на финансовото, така и на управленското счетоводство).

Традиционното финансово отчитане се различава интегрираното финансово отчитане по отношение на начина на представяне на информацията и характера на самите оповестявания. Финансовото отчитане се съсредоточава върху точни и конкретни оповестявания, които са в унисон с приложимите счетоводни стандарти. Това от своя страна предразполага към съставяне на по-дълги и сложни финансови отчети, които биха затруднили

потребителите² в разбирането и анализирането на финансовата информация. Подходът на интегрираното отчитане е насочен към разширяване на тези оповестяване с оглед да се постигне по-голяма прозрачност, както и изграждане на по-голямо доверие у потребителите на финансовата и нефинансова информация. Като цяло стремежът на този вид отчитане е не само да повиши прозрачността на оповестяванията, но и да представи в обобщен вид най-съществената и уместна информация на ясен и разбираем език.

В Международна рамка за интегрирано отчитане има по-малко правила в сравнение с Концептуалната рамка за изготвяне на финансовите отчети. С оглед на това да се постигне подходяща симетрия между гъвкавост и правила интегрираното отчитане предлага подход, основан на принципи. Принципите и методологията, залегнали в основата на този вид отчитане, позволяват на организацията да оповести своята уникална ситуация по един цялостен, ясен и прозрачен начин. Това не е възможно при финансовото отчитане, тъй като съгласно неговата методология не се допуска оповестяване на информация във финансовите отчети, която не може да бъде отчетена счетоводно, респективно измерена надеждно чрез отчетните измерители (в т.ч. натурален, трудов и стойностен). По въпроса за промяната на гъвкавостта, в полза на интегрираното спрямо финансовото отчитане, внимание заслужава виждането на проф. Али Вейсел: „Поради гъвкавостта интегрираният отчет няма строги граници. Той може да препраца към по-подробна информация, например ако е на хартия, може да включва приложения, а ако е уеб-базиран – може да има хипервръзки“ (Вейсел, 2018, стр. 3).

Начина на създаване на стойност в компанията изисква обвързване на формите на капитал (в т.ч. финансов, производствен, човешки, интелектуален, природен и социален) с бизнес модела на предприятието. В тази връзка е важно да се идентифицира какво тяхното тълкуване в контекста на интегрираното отчитане (виж Таблица 2).

² **Забележка:** Трябва да се има в предвид, че основните потребители (ползватели) на информацията от финансовите отчети често пъти има различни и дори противоречащи информационни потребности. Не трябва да забравяме, че финансовите отчети не могат да предоставят цялата информация, от която се нуждаят основните ползватели. В качествен и количествен аспект те трябва да си осигурят или трябва да вземат под внимание уместна информация от други източници (например общите икономически условия в страната, инвестиционната активност и перспективите пред отрасъла и предприятието, икономическия климат и др.).

Капитали в интегрираната отчетност

| Форми на капитала | Характеристика |
|--|---|
| Финансов капитал (financial capital) | <p>Финансовият капитал е източник на средства, които са:</p> <ul style="list-style-type: none"> • на разположение на предприятието за използване в производството на стоки или предоставянето на услуги; • получени чрез финансиране като собствен капитал, като дълг или безвъзмездни средства, или генерирани чрез дейността или инвестиции. |
| Производствен капитал (manufactured capital) | <p>Производственият капитал включва произведените обекти във физическа форма (без естествените физически обекти), които са на разположение на предприятието за използване в производството на стоки или предоставяне на услуги, включително:</p> <ul style="list-style-type: none"> • сгради; • оборудване; • инфраструктура (като пътища, пристанища, мостове и пречиствателни станции за отпадъци и води). |
| Човешки капитал (human capital) | <p>Човешкият капитал включва човешките умения и опит, както мотивация за създаване иновации, включително:</p> <ul style="list-style-type: none"> • приваждане в съответствие на управленската рамка на организацията с управлението на рисковете и етичните ценности; • способност за разбиране, развитие и прилагане на стратегията на организацията; • лоялност и мотивация за подобряване процесите, стоките и услугите, включително и способността да се ръководи, управлява сътрудници; |
| Интелектуален капитал (intellectual capital) | <p>Интелектуалният капитал се състои от нематериалните активи на предприятието, които осигуряват конкурентно предимство, включително:</p> <ul style="list-style-type: none"> • интелектуална собственост като патенти, авторски права, софтуер, права и лицензи; • „организационен капитал” като специфични познания, системи, процедури и протоколи. |
| Природен капитал (natural capital) | <p>Природният капитал обхваща всички възобновяеми и невъзобновяеми природни ресурси и процеси, в т.ч.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • въздух, вода, земя, минерали и гори; • биоразнообразие и екосистеми. |
| Социален капитал (social capital) | <p>Социалният капитал е съвкупност от:</p> <ul style="list-style-type: none"> • общоприетите норми, ценности и поведение; • ключовите взаимоотношения със заинтересовани лица, доверието и готовността на предприятието да се ангажира да работи и защитава интересите на заинтересованите лица; • нематериалните активи, свързани с марката и репутацията на предприятието. |

Източник: Таблицата е разработена по данни на Международна рамка за интегрирано отчетване.

Според проф. Бойчинка Йонкова „за да се осигури устойчиво развитие, трябва да се поддържат шестте вида капитал, които представляват едновременно благосъстоянието на човека и стабилността на екосистемите“ (Йонкова, 2012, стр. 42). Приложимостта и значението на отделните форми на капитала, за отделните бизнес структури, са различни. Всяко предприятие, което съставя интегриран отчет, е необходимо да вземе решение дали ще включи всички форми на капитала в съответния отчет или ще включи само тези, които са от съществено значение за дейността му. Също така следва да се изясни как се използват ресурсите (капиталите) в дейността на предприятието и как те се отразяват върху неговата способност да създава стойност в бъдеще. Всичко това изисква да се идентифицират рисковете и възможностите, които стоят в основата на цялата верига по създаване на стойност, изискваща адекватното групиране на ресурси (капитали) на входа и управление на процесите и резултатите на изхода. Може да се твърди, че интегрираният отчет разширява своя обхват, включвайки всички форми на капитала. Във финансовия отчет отговорността и стопанствеността от страна на отчитащото предприятие се ограничават главно до финансовия и производствения капитал.

В допълнение на извършения сравнителен анализ между традиционното финансово отчитане и интегрираното отчитане, в Таблица 3 са систематизирани основните различия между финансовия, респективно интегрирания отчет.

Двете концептуални рамки (Концептуалната рамка за финансово отчитане и Международна рамка за интегрирано отчитане) имат различни цели, които намират реално изражение в „крайния продукт“ на отчетността, т.е. финансовия, респективно интегрирания отчет. Последният дава попълна и цялостна картина за дейността на предприятието, акцентирайки върху неговата способност да създава стойност във времето. От друга страна финансовият отчет осигурява „вярна и честна картина“ на финансовото състояние на предприятието, на промените в това състояние и на постигнатите финансови резултати през отчетния период. Той не е в състояние да предостави допълнителната информацията (в т.ч. финансова и нефинансова), която генерира интегрираният отчет с оглед на редица обективни ограничения като методология, обхват, принципи, концепции и т.н. Въпреки, че интегрираният отчет стъпва фундаментално на финансовия отчет, той не е негова алтернатива, а напротив – има самостоятелно значение, без значение дали ще бъде представен отделно или като разграничима част от друг отчет. Аргументи в полза на това виждане могат да се търсят в Международна рамка за интегрирано отчитане.

Таблица 3

Различия между финансовия и интегрирания отчет

| Критерии за сравнение | Финансов отчет | Интегриран отчет |
|---|--|--|
| Ръководен орган, който издава приложимата рамка | Съвета по международни счетоводни стандарти | Международният съвет за интегрирана отчетност |
| Приложима рамка | Концептуалната рамка за финансово отчитане | Международна рамка за интегрирано отчитане |
| Нормативна регулация | Действащо счетоводно законодателство (в. т.ч. закони, счетоводни стандарти и др.) | Липсва нормативна регулация |
| Вид на информацията | Финансова информация | Финансова и нефинансова информация |
| Вид показатели | Финансови показатели | Финансови и нефинансови показатели |
| Времеви диапазон | Включва информация за текущия и предходния отчетен период | Включва информация в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен времеви аспект |
| Ориентация във времето | Поглед към миналото | Поглед към минало и бъдеще |
| Основни ползватели (потребители) | Широк кръг заинтересовани лица (в.т. настоящи и бъдещи инвеститори, заемодатели и други кредитори) | Всички заинтересовани лица |

Източник: Собствена интерпретация.

В обобщение, традиционният модел за финансово отчитане дава възможност на потребителите (в.т. настоящи и бъдещи инвеститори, заемодатели и други кредитори) да получат информация относно реализираните стопански и финансови резултати в краткосрочен период. Информацията, която генерира финансовият отчет дава представа за всички сделки и събития, които са протекли в миналото; има предимно финансов характер и предоставя ограничени възможности за изготвяне на планове и прогнози за бъдещо развитие на предприятието. Интегрираното отчитане, като еволюция на отчетността, променя съвременната парадигма. Информацията (в. т. финансова и нефинансова), която предоставя интегрираният отчет има стратегически фокус и очертава бъдещите перспективи пред предприятието; разкрива възможностите и рисковете и дава възможност за цялостен

анализ на състоянието на предприятието посредством финансови и нефинансови показатели.

ЛИТЕРАТУРА

- Busco, C., Granà, F., & Quattrone, P. (July 2017). *Integrated Thinking: Aligning purpose and the business model to market opportunities and sustainable performance*. CIMA Research Executive Summary .
- International Accounting Standards Board (IASB). (March 2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting (CFFR)*.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (December 2013). *International Framework for Integrated Reporting (IFIR)*.
- Вейсел, А. (2018). *Фундаментални концепции и съдържание на интегрираните отчети*. ИДЕС.
- Йонкова, Б. (2012). *Интегрирано отчитане – отговорност и отчетност*. София: ИК - УНСС.
- Свраков, А., & Брезоева, Б. (2012). *Международни счетоводни стандарти, приети за приложение от Европейския съюз*. София: ИК „Труд и право“.
- Филипова, Ф., Атанасова, А., Георгиев, В., Стефанов, С., Христов, И., Калев, К., Тодорова, С., Минев, М. (2017). *Проблеми и предизвикателства пред счетоводството във връзка с концепцията за интегрираната отчетност*. Варна: Изд. „Знание и бизнес“.

**ИНТЕГРИРАНАТА ОТЧЕТНОСТ
В УПРАВЛЕНИЕТО
НА ПРЕДПРИЯТИЕТО**

Е-сборник с доклади

**ПОСВЕЩАВА СЕ НА 85-АТА ГОДИНА
ОТ ПРЕПОДАВАНЕТО И ОБУЧЕНИЕТО
ПО СЧЕТОВОДСТВО В СА „Д. А. ЦЕНОВ“ - СВИЦОВ**

ISBN 978-954-23-1920-7 (online)

**Издателство: Академично издателство „Ценов”
Свищов, ул. Градево № 24**

**КАТЕДРА "СЧЕТОВОДНА ОТЧЕТНОСТ"
СА "Д. А. ЦЕНОВ" - СВИЩОВ**

2020