



## ВЪРХУ ЕКОЛОГИЧНОТО ОТЧИТАНЕ И ПРОБЛЕМИТЕ ПРЕД ПРИЛАГАНЕТО МУ ОТ БЪЛГАРСКИТЕ КОМПАНИИ

### ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AND PROBLEMS EMERGING IN ITS IMPLEMENTATION IN BULGARIAN ENTERPRISE

Илияна Анкова  
Iliyana Ankova

Софийски университет „Св. Климент Охридски“  
Sofia University “St. Kliment Ohridski”

**Abstract:** The aim of this paper is to examine the fundamental barriers to the implementation of environmental accounting in Bulgarian enterprises. An academic research regarding environmental accounting has been conducted. Due to the bilateral interaction between environment and enterprises, as well as the effects on people and biodiversity, the traditional separation of accounting into management and financial is developed with the application of new accounting tools. Main obstacles before the implementation of environmental accounting in Bulgarian enterprises are deduced. A part of them regard hindrances to the identification of effects caused by the companies' activities on the environment. Other aspects concern the lack of clearly defined rules and regulations for environmental accounting. What is more, difficulties, caused by insufficient knowledge of managers and accountants with regard to environmental specifics, are analysed.

**Keywords:** environmental accounting; implementation; Bulgarian enterprises.

**JEL:** M4; Q56

## ВЪВЕДЕНИЕ

Икономическият растеж днес се свързва не само с икономическите фактори, но и с решаването на проблеми, причинени от антропогенното замърсяване на околната среда и задълбочаващото се изтощаване на ресурсите на планетата. Антропогенната дейност, променяйки естествения ход на процесите в околната среда, заплашва здравето и живота на човека. На съвременния етап от развитието си човечеството е изправено пред нарастващите противоречия между функционирането на икономическите и екологичните системи, което на свой ред поставя под угроза собствената му жизнеспособност. Затова в световен мащаб проблемът за опазването на околната среда се поставя на преден план. Нараства необходимостта от информация за изтощаването на природния капитал и за замърсяването на околната среда. С изострянето на екологичните проблеми стопанските субекти получават нова насока на развитие – управление на ефектите от дейностите на предприятието върху природната среда. Екологичното отчитане става все по-значимо в процеса на вземане на решения на всички нива на управление в предприятието.

Целта на настоящия доклад е да се изследват основните бариери пред прилагането на екологичното отчитане от компаниите в страната.

За изпълнение на целта се поставят следните задачи:

- На база на проучване на научната литература да се изследва същността на екологичното отчитане.

- Да се изследват основните бариери пред прилагането на екологичното отчитане от българските компании.

## ВЪРХУ ЕКОЛОГИЧНОТО ОТЧИТАНЕ

Към момента няма единна концепция за екологичното отчитане. Значението на природните ресурси, като вода, въздух, почва и гори и др., налага те да бъдат изрично третираны както на макро-, така и на микро-ниво. Според Американската агенция за защита на околната среда (US Environmental Protection Agency, 2000), екологичното отчитане следва да се разглежда в три плоскости (Таблица 1.).

Първата плоскост е на национално ниво, като екологичното отчитане дава информация за количественото и стойностното потребление от нацията на притежаваните природни ресурси както възобновяеми, така и невъзобновяеми. Включването на потреблението на природните ресурси в националните сметки предоставя информация за използването им в икономическите дейности, което е от значение при определяне на степента на изчерпване на природните ресурси в една икономика.

Втората плоскост е на корпоративно ниво, където екологичното отчитане се разглежда като част от финансовото отчитане или отчитането за вътрешнофирмени цели. Като част от финансовото отчитане екологичното е свързано с оценяването и представянето във финансовите отчети за външни потребители на задълженията и значимите разходи във връзка с екологичните аспекти на дейността. Като част от вътрешнофирменото отчитане (управленско счетоводство), екологичното създава информация за разходите за опазване на околната среда и за ефектите бизнес решенията върху нея. Събраната информация се използва за планиране, оценка и контрол на дейността.

Табл. 1. Екологично отчитане – три аспекта

Екологично отчитане	Фокус	Потребители
Отчитане на национално ниво	Нация	Външни
Финансово отчитане	Компания	Външни
Управленско отчитане	Компания, отдел, департамент, производствена линия, канал за дистрибуция	Вътрешни

**Източник:** US Environmental Protection Agency. (2000). 'An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool. Key Concepts and Terms' in *The Green Bottom Line: Environmental Accounting for Management Current Practice and Future Trends*. Martin Bennett and Peter James, (eds), с. 64

В зависимост от специфичните си информационни потребности заинтересованите страни се фокусират върху по-агрегирана или по-детайлна информация за разходването на природните ресурси в паричен и непаричен измерител.

Международната организация на счетоводителите (International Federation of Accountants (IFAC)) дефинира екологичното отчитане като много широко понятие, в което се включват: създаване и оповестяване на свързана с околната среда финансова информация в контекста на финансовото счетоводство; създаване и използване на свързана с околната среда информация в паричен и непаричен измерител в контекста на управленското счетоводство; оценка на външните въздейст-

вия върху околната среда и разходите; отчитане на запасите и потоците от природни ресурси в натурален и паричен план, тоест отчитане на природните ресурси на национално ниво; обобщаване на счетоводна и друга информация за целите на националната статистика и други държавни органи; разглеждане на свързаната с околната среда информация в паричен и непаричен измерител в по-широкия контекст на отчета за устойчиво развитие (IFAC 2005).

Gray и колектив фокусират своето внимание върху екологичното отчитане на корпоративно ниво и го определят като набор от правила и техники за измерване на въздействието на дейностите на компаниите върху околната среда и използване на получената информация за целите на отчитането на дейностите и за вземане на решения (Gray, Bebbington, Walters, D 1993).

Bartolomeo и колектив изграждат своите разсъждения за екологичното отчитане върху дихотомията за разделяне на счетоводната система на финансово и управленско счетоводство, основана на типа потребители на информация – вътрешни и външни – и на характера на отчетната информация – финансова и нефинансова. Подсистемата, насочена към задоволяване на информационните потребности предимно на вътрешните потребители, се описва като екологично управленско счетоводство, докато тази, насочена към външните потребители, е екологично счетоводство. Авторите обаче подчертават, че по отношение на екологичните аспекти на дейността двете подсистеми не могат да бъдат ясно разграничени, тъй като в техния обхват попадат едни и същи обекти (Bartolomeo, Bennett, Bouma, Heydkamp, James, Wolters 2000).

Според Burritt и колектив съществува консенсус, че екологичното отчитане измерва и отразява екологичните аспекти на дейността на компанията в парични и физически (натурални) единици. Това произтича от факта, че не всички екологични показатели могат да се представят в паричен измерител. Поради тази причина, авторите интегрират информацията в паричен измерител и физическите данни, отразяващи потреблението, потоците и предназначението на природните ресурси, за да усъвършенстват понятията „екологично управленско счетоводство“ и „екологично счетоводство“. Те считат, че информацията в паричен измерител се отнася до въздействието на околната среда върху икономическото състояние на дружествата, докато другата информация засяга въздействията на дейността на компаниите върху околната среда (Burritt, Hahn, Schaltegger 2002).

Измерването и отчитането в паричен измерител на екологичните аспекти на дейността могат да се считат за ново развитие и усъвършенстване на традиционното счетоводно отчитане. Нарастващите информационни потребности на различни вътрешни и външни заинтересовани страни предопределят необходимостта от измерване и на ефектите от дейностите на компаниите върху околната среда (вредни емисии, отпадъци и др.). Вzeti заедно, финансовото отчитане и физическите данни, отразяващи потреблението и управлението на природните ресурси, формират екологичното отчитане.

Разликите в източниците на данни, в измерването на ефектите от дейността, както и разликите между регулаторните и пазарните изисквания към представяната информация не могат да бъдат пренебрегвани. Това е предпоставка за допълнително диференциране на екологично отчитане. По-конкретно то се диференцира на:

- Управленско счетоводство, отчитащо ефектите от екологичните дейности в паричен измерител. То проследява екологичните разходи и свързаните с тях приходи (или спестявания на разходи), като например разходите за глоби за нарушения на екологичното законодателство, разходи за контрол на отпадъците и емисиите, разходи за екологични изследвания и разработки, продажби на скрап и отпадъци, субсидии за рециклиране и данъчни стимули за зелено оборудване (IFAC 2005).

- Управленско счетоводство, отчитащо физическите показатели за потребление на природните ресурси и ефектите от него, като например парникови газове, измерени в тонове, консумирана електроенергия в киловатчас, ползвана вода в куб.м и т.н. Информацията се използва от управленските счетоводители и мениджърите за оценка на ефективността на производството, на процесите и на въздействието от дейността върху околната среда (Schaltegger, Burritt 2000).

- Екологично отчитане за външни потребители, създаващо информация чрез прилагане на паричен измерител. То се основава на същите концепции и принципи като финансовото счетоводство. Създаваната информация се отнася до капитализиране или не на разходи, свързани с опазването на околната среда, отчитането на условните задължения, оценяването на активи, свързани с екологичните аспекти на дейността, третиране на търгуемите квоти за емисии и т.н. (Schaltegger, Burritt, Petersen 2003).

- Екологично отчитане за външни потребители, създаващо информация, прилагайки натурален измерител. Така става възможно интегрирането на информацията за околната среда в счетоводната система. Основната цел е свързана с подготовката на годишни отчети, съдържащи данни и показатели за околната среда, или самостоятелни отчети за околната среда за външни заинтересовани страни, например отчети, съставени съгласно насоките на Глобалната инициатива по отчетност за изготвяне на отчети за устойчиво развитие.

Gray и Bebbington твърдят, че екологичното отчитане за външни потребители е надграждане на финансовото счетоводство и това има изключително значение. Увеличаването на натиска за представяне на информация за екологичните аспекти на дейността, както и нарастващото влияние на ефектите от тях върху финансовите отчети дава допълнителен тласък на развитието на финансовото счетоводство, например по отношение на генерирането, събирането и анализа на данни за потреблението на природни ресурси. Една част от тази информация за околната среда вече съществува, но трябва да бъде интегрирана в счетоводните системи по подходящ начин (Gray, Bebbington 2000).

Въз основа на изложеното можем да заключим, че в своята цялост екологичното отчитане не цели само информационно осигуряване на специфични потребности на външни и вътрешни потребители, но и постигане на координация на екологичните и икономическите компоненти на бизнеса, идентифициране на възможните рискове и трудности, както и на начини за преодоляването им. Това, от своя страна, изисква много ясно разграничаване на дейностите с екологична насоченост и адаптиране не само на счетоводните системи на компаниите, но и на всички други информационни системи за управление за създаването на подходяща информация.

### **Основни бариери пред прилагането на екологичното отчитане от българските компании**

Първата основна бариера пред екологичното отчитане, според нас, е свързана с разнообразието, сложността и комплексния характер на околната среда. Мениджмънтът е изправен пред необходимостта от специфични познания за околната среда, за двустранното взаимодействие между нея и компанията, както и конкретно за ефекта върху хората и т.н. Това е предпоставка за трудности при определянето на целите на екологичните дейности и съответно при избора на показатели, чрез които може да се измери доколко те са постигнати. Разнообразието и сложността на околната среда предопределят наличието на огромен брой от показатели, които биха били от потенциален интерес за заинтересованите страни. Това обстоятелство създава проблеми по отношение на събирането на данни и техния анализ.

Тесният фокус върху икономическите резултати е също основна бариера пред въвеждането на екологичното отчитане. Насочеността към краткосрочните икономически печалби, вместо дългосрочния поглед към ефектите от екологизацията на дейността, ограничава възможностите за предотвратяване на вредните емисии, за ефективното управление на отпадъците и др. подобни екологично насочени дейности. В тази връзка смяната на парадигмата в една организация трябва непременно да започне с промяна на мисленето на всички служители, което обаче е огромно предизвикателство.

Друга много важна бариера е липсата на законодателни актове, изискващи от компаниите да публикуват екологичен отчет. Оповестяването на информация, свързана с екологичните аспекти, е дейността е основната форма на комуникиране между предприятията и заинтересованите страни. Компонентите на финансовия отчет са специализирани, с конкретно определени цели и предста-

вят в силно агрегиран вид информация за някои от екологичните аспекти на дейността и то толкова, доколкото такава информация може да бъде създадена с използването на елементите на счетоводния метод. Предизвикателство е включването на финансовите аспекти на фирмената дейност, които имат влияние върху околната среда, в счетоводния процес и във финансовите отчети.

Според сега действащия закон за счетоводството компаниите, отговарящи на определени критерии, представят информация за дейностите в областта на екологията в нефинансовата декларация. Законът дава само основни насоки за това каква информация да се включи – описание на политиките, целите, рисковете и задачите, свързани с тези политики, описание на основните показатели, за резултатите от екологичните дейности. В чл. 48, ал. 6 от закона се указва, че предприятията могат да се позовават на национални, основани на нормите на Европейския съюз, или международни рамки за оповестяване на нефинансова информация, като са задължени да ги посочат конкретно. Компаниите могат да ползват например стандартите на Глобалната инициатива за отчетност (Global Reporting Initiative), които напоследък придобиват широка популярност в световен мащаб. Някои от компаниите, отговарящи на заложените в закона критерии, и предимно такива, които са част от международна група, публикуват доклади в съответствие с насоките на Глобалната инициатива. Останалите компании или не публикуват такава информация, или тя е крайно недостатъчна. Проучване сред десетте най-големи компании в добиваната промишленост в България показва, че въпреки важността на въпросите с екологичен характер, предприятията от този отрасъл оповестяват сравнително кратка информация с описателен характер (Atanasov, Marinova 2019). Според авторите на изследването компаниите, чиято дейност е тясно свързана с екологията, трябва за задължително да оповестяват нефинансова информация, която да бъде „структурирана“ и подходящо обвързана с финансовите показатели в отчетите.

Следващ важен проблем е липсата на методологическа база за отчитането на екологичните разходи. Въпросът за отчитане на разходите за опазване на околна среда в България бе първоначално регламентиран с Национален счетоводен стандарт 6 „Отчитане на разходите за опазване на околна среда“. С приемането на счетоводни стандарти, които са в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, този стандарт не се прилага. Отделни въпроси на счетоводното отчитане на екологичните аспекти на дейността се разглеждат в някои от приложимите стандарти. Към настоящия момент няма практика за отделно отчитане на екологичните разходи. Те се отчитат, „разтворени“ в компонентите на себестойността или като част от другите разходи. Въпроси като оценяването на отпадъците, енергийната ефективност и др. остават „скрити“ в рамките на други числа и информация. Това, че екологичните разходи не се отчитат отделно, ограничава възможностите за прилагане на пълния набор от икономически благоприятни екологични мерки. Липсата на научно обоснована класификация на разходите за околната среда допълнително намалява стойността на създаваната от предприятието информация и възможността да се анализира ефективността на мерките за нейното опазване. Липсата на информация за екологичните разходи рефлектира и върху предоставяната от предприятията статистическа информация, което от своя страна, затруднява контролът на национално ниво. Не на последно място, липсата на изисквания за отделно отчитане на екологичните разходи създава рискове за релевантността на информацията за околната среда, представяна в годишните финансови отчети.

Предвид увеличаващите се разходи за опазване на околната среда, недостатъчното внимание към тях съществено увеличава рисковете, пред които се изправя компанията, нейната инвестиционна привлекателност, конкурентоспособност, както и корпоративен имидж.

Основна бариера пред прилагането на екологичното отчитане от българските компании е потребността от адаптиране на използваната счетоводна система, както и на другите системи за информационно осигуряване на управлението. Това е сериозна инвестиция, която малко компании могат да си позволят. В допълнение ще кажем, че много от мениджърите на компаниите не са убедени в ползите от екологичното отчитане, за да се замислят за актуализиране на съществуващите или внедряване на нови информационни системи. За България към момента е характерно доминирането на правилата за финансово отчитане, както и отчитането за данъчни цели. Ясно е, че промените в счетоводните системи не са достатъчни за решаване на огромните екологични



проблеми на днешния ден и в бъдеще. Независимо от това счетоводството е необходима и важна част от прагматичния подход за разграничаване и решаване на екологичните проблеми от бизнеса.

Както отбелязахме по-горе, сложността на връзката между околната среда и всички аспекти на живота на човека предполага много широки познания на мениджмънта в тази посока. Те имат основна роля за интегрирането на екологичните проблеми в корпоративните стратегии и практики чрез подкрепата на инвестиционни проекти за опазване на околната среда, като например инсталиране на системи за контрол на емисиите на замърсители. Липсата на достатъчно познания у мениджърите е предпоставка за липсата на мотивация за ангажиране с екологични цели.

Не по-различно е поставен и въпросът със счетоводителите и техните познания в областта на екологичното отчитане. Екологичното отчитане не е застъпено в обучението по счетоводство в университетите. То остава ограничено и при повечето изпити за повишаване на квалификацията по линията на последващото обучение. Счетоводителите, желаещи да подобрят уменията си, трябва да мобилизират лични ресурси или да се учат в процеса на работа. Недостатъчните знания и умения силно ограничават възможностите за интегрирането на проблемите на околната среда в счетоводните системи и практики. Освен това мениджърите и счетоводителите, които са готови да се включат в решаването на екологичните проблеми, правят това най-често в допълнение към основните си задачи.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Компаниите все по-често се изправят пред натиска на обществото за организиране на щадящи околната среда производства и съответно да представят информация за резултатите. Екологичното отчитане е неразделна част от правилното управление на околната среда. То е инструмент за информационно осигуряване на специфичните потребности не само на външни, но и на вътрешни потребители чрез осигуряване на информация, с използване на натурален и паричен измерител, като основа за вземане на решения.

Екологичното отчитане е нова концепция и практика за България. Сравнително малко компании представят информация за екологичните аспекти на своята дейност. Публикуването на корпоративните резултати в областта на екологията е кратко и най-вече описателно. Интегрирането на екологичните аспекти на дейността в счетоводната и другите управленски информационни системи е съпроводено с редица трудности и проблеми. Тяхното разкриване позволява да се изведат насоки за преодоляването им, което, от своя страна, е предпоставка за намаляване на отрицателните въздействия върху околната среда.

## REFERENCES

1. **Atanasov, A. & Marinova, R. 2019.** 'Non-Financial Reporting In The Extractive Industry-Regulations And Application', *Journal of Mining and Geological Sciences*, vol. 62, no. 4, pp. 58–62.
2. **Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J., Heydkamp, P., James, P., & Wolters, T. 2000.** 'Environmental Management Accounting in Europe: Current Practice and Future Potential', *European Accounting Review*. vol. 9, no. 1, pp. 31–52.
3. **Burritt, R., Hahn, T., Schaltegger, S. 2002.** 'An Integrative Framework of Environmental Management Accounting – Consolidating the Different Approaches of EMA into a Common Framework and Terminology' in Bennett, M., Bouma, J. J. (eds). *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Developments. Eco-Efficiency in Industry and Science*, vol 9. Springer, Dordrecht pp. 21–35.
4. **Gray, R., Bebbington, J., Walters, D. 1993.** 'Accounting for the Environment. London: Paul Chapman (for) ACCA', as cited by: Sekerez, V 2017, 'Environmental Accounting as a Cornerstone of Corporate Sustainability Reporting', *International Journal of Management Science and Business Administration*, vol. 4, no. 1, pp. 7–14.
5. **Gray, R. & Bebbington, J. 2000.** 'Environmental Accounting, Managerialism, and Sustainability: Is This Planet Safe in the Hands of Business and Accounting'. In Freedman & B. Jaggi (eds), *Advances in Environmental Accounting & Management*, vol. 1. Emerald Group Publishing Limited. Bingley, pp.1–44.

6. **IFAC 2005.** Environmental Management Accounting', <https://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountants-business/publications/international-guidance-document-environmental-management-accounting> 2 (посещение 10.02.2020).
7. **Schaltegger, S., Burritt, R. & Petersen, H. 2003.** 'An Introduction to Corporate Environmental Management. Striving for Sustainability', Sheffield. Greenleaf Publishing Limited.
8. **Schaltegger, S., & Burritt, R. 2000.** 'Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice', Sheffield. Greenleaf Publishing.
9. **US Environmental Protection Agency 2000.** 'An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool. Key Concepts and Terms', in Bennett, M., & James, P. (ed). The Green Bottom Line: Environmental Accounting for Management Current Practice and Future Trends. pp. 61–85.

---

**За контакти:**

Илияна Анкова, доцент, доктор  
Служебен адрес: София, бул. „Цар Освободител“ 15  
СУ „Св. Климент Охридски“, Стопански факултет  
катедра „Финанси и счетоводство“  
Ел. поща: [iliana\\_ankova@feb.uni-sofia.bg](mailto:iliana_ankova@feb.uni-sofia.bg)

---