

## PROJECTIONS OF MODERN ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AT THE INTERNATIONAL, NATIONAL AND CORPORATE LEVEL

Desislava Yosifova

Todor Kableshkov University of Transport – Sofia, Republic of Bulgaria, diosifova@abv.bg

**Abstract:** Although since the 70s of the last century, the beginning of environmental accounting has been set as a modern direction in accounting (science and applied activity), at the present stage, it is still in its "teenage years". The progress and efforts of international institutions, reputable private companies and NGOs (accounting standard setters and rule-makers) for its accelerated development, to meet the needs of the global society to preserve the ecological balance and maintain sustainable development are indisputable. The paper presents and summarizes the trends in modern environmental accounting and its projections at various levels, including in the context of widely used synonymous names and understandings of this part of accounting science and practice. On this basis, a synthesis of future perspectives for development of environmental accounting has been made, as well as some challenges in the context of the increasingly restrictive legislation in the field of environment.

**Keywords:** IFRIC 3; environmental accounting, ISAR, environment, IAS / IFRS, IAS 37

## ПРОЕКЦИИ НА СЪВРЕМЕНОТО ЕКОЛОГИЧНО СЧЕТОВОДСТВО НА МЕЖДУНАРОДНО, НАЦИОНАЛНО И КОРПОРАТИВНО РАВНИЩЕ

Десислава Йосифова

ВТУ „Тодор Каблешков” – София, Република България, diosifova@abv.bg

**Резюме:** Независимо, че още от 70-те години на миналия век, се поставя началото на екологичното счетоводство, като съвременно направление в счетоводната наука и практико-приложна дейност, към настоящия етап, то все още е в своята „юношеска възраст“. Безспорен е напредъкът и усилията на международни национални и наднационални институции, авторитетни частни компании и НПО (създатели на счетоводни правила и стандарти) за неговото ускорено развитие в световен мащаб, за да се посрещнат нуждите от запазване на екологичното равновесие и поддържане на устойчиво развитие в глобалното общество. В доклада са представени и обобщени направленията в съвременното екологично счетоводство и негови проекции на различни равнища, включително в контекста на използвани синонимни наименования и разбирания за този дял от счетоводната наука и практика. На тази основа са очертани перспективи за развитие на основни направления, както и някои предизвикателства за екологичното счетоводство, в контекста на все по-рестриktivното законодателство в областта на околната среда.

**Ключови думи:** КРМСФО 3; екологично счетоводство, ISAR, околна среда, МСС/МСФО, МСС37

### 1. ВЪВЕДЕНИЕ

Вследствие на глобалния технологичен подем и негативните екологични последици от него, постепенно през последните 50 години все по-силни са факторите, съответно потребностите за разработване на адекватни счетоводни техники и процедури за отчитане на екологичните мероприятия и измерване на резултатите от тях, както в корпоративен аспект, така и в национален, регионален (напр. ЕС) и световен мащаб. Независимо, че още от 70-те години на миналия век, се поставя началото на екологичното счетоводство, като съвременно направление в счетоводната наука и практико-приложна дейност, към настоящия етап, то все още е в своята „юношеска възраст“.

Могат и следва да се посочат редица успешни и не толкова успешни опити за ускорено развитие на този клон от счетоводната наука в световен мащаб, за да се посрещнат нуждите на глобалното общество от запазване и поддържане на екологичното равновесие. Например, известно са няколко инициативи в областта на отчитането на квотите за въглеродни емисии и произтичащите от това активи, финансираня от държавна помощ, задължения и провизии след 2000 г. През 2003 г. работната група за възникващи проблеми (EITF) към FASB, САЩ внесе темата в световния дневен ред, но тя беше премахната за кратко време. Няма как да не се отбележи, считания за христоматиев, примера с краткия живот и фиаското на **КРМСФО 3 Емисия на права**. През декември 2004 г., Комитетът по разяснения на МСФО (КРМСФО) публикува КРМСФО-3, но в резултат на срещната значителна съпротива, след провала Разяснението беше оттеглено 6 месеца по-късно през юни 2005. Поради липсата на приети задължителни разпоредби, много компании са разработили свои

собствени счетоводни политики за въглеродните емисии през този период<sup>21</sup>.

В годините след неуспешния опит на Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС - IASB), съответно КРМСФО (IFRS Interpretation Committee) и бързото оттегляне на КРМСФО 3, работата на отговорните счетоводни организации в световен мащаб не е спирала и отбелязва видим напредък. Факт е, че за част от основните проблемни области има конвергентен подход от счетоводна гледна точка. Но също е факт, и наличието на редица различия и алтернативи при отчитането и оценката на задълженията респ. провизиите, направените разходи и инвестиции за екологични мерки от държавни институции и частни компании в отделните страни, съответно при измерването на постигнатите ползи, възвръщаемост, финансови резултати (в ГФО на индивидуално корпоративно или консолидирано равнище).

На съвременния етап, растежът вече не може да се оценява в строго икономически план единствено като паричната стойност на продукцията, приходите или разходите. Необходими са допълнителни критерии за обхващане и измерване на т.нар. „зелен растеж“. Според британския икономист Тим Джексън: „*Просперитетът се състои в способността ни да процъфтяваме като хора - в екологичните граници на ограничената планета. Предизвикателството пред нашето общество е да създаде условия, при които това е възможно.*“<sup>22</sup> Измерването на зеления растеж обаче се нуждае от обхващане на допълнителни критерии като устойчивост, зеленина, благополучие и други. Зеленото или екологичното счетоводство може да бъде отговорът за такава измерване.<sup>23</sup> На корпоративно ниво това изисква идентифициране и парична оценка на традиционните частни вътрешни разходи, които пряко засягат „най-долния ред“ на финансовия отчет. Това са преки разходи, които се отнасят към конкретен продукт или звено, както и непреките производствени и непроизводствени разходи. Наред с това следва да се отчетат и външни фактори като социални и икономически разходи, влияещи върху външната (околна) среда. Въпреки, че включването като вътрешни позиции във финансовите отчети често се пренебрегва, в много случаи може да се окаже, че чрез адекватното им отчитане, ограничените ресурси се разпределят по-ефективно и съответно носят по-големи корпоративни печалби.

Постепенно се заражда и счетоводната концепция за т.нар. ефективен (или „зелен“) счетоводен баланс<sup>24</sup> (Ефективен ГФО). Ефективният „зелен“ ГФО, за разлика от традиционно съставения, по-често може да бъде „на червено“ (загуба). Това обаче следва да бъде установено **само след отчитане на всички категории вътрешни и външни разходи**, като здравословни проблеми за работниците, влошаване на природната среда - емисии и замърсяване на въздух, земя, вода и изчерпване на ограничените ресурси **като се използва стойностен измерител**. **Вътрешните и външните икономически ползи** също трябва да се изчисляват количествено, **като се използва парична мярка**. Те могат да включват спестявания от нови по-чисти технологии, икономия на ограничени ресурси, заместване на суровини или производствени процеси, водещи до по-ниско замърсяване и по-добро здраве. По същество, за целите на ефективния ГФО и преследване на положителен финансов резултат от своята дейност, една организация (частна или публична) трябва да изхожда от съпоставянето на *разходите* за избягване (предотвратяване) на екологични и социални щети с *разходите* за възстановителни дейности.

## 2. ИЗПОЛЗВАНИ СИНОНИМНИ НАИМЕНОВАНИЯ И НАПРАВЛЕНИЯ В СЪВРЕМЕННОТО ЕКОЛОГИЧНО СЧЕТОВОДСТВО

Често пъти в различни англоезични източници, за екологичното счетоводство се използват и други синонимни или доста сходни по смисъл и съдържание наименования. Тук ще бъде маркиран максимално широк кръг от използвани и срещани имена, нюанси, аспекти и различни специфични акценти на това направление в съвременната счетоводна наука и практика.

➤ **Счетоводство за екосистемите (Ecosystem accounting)** е подход към счетоводното отчитане на природния капитал, който е основан на SEEA<sup>25</sup> (Системата за икономическо счетоводство на околната среда, превеждано по-често като **икономическо екологично счетоводство**). Това счетоводство включва информация под формата на счетоводни сметки в Т-образна форма, таблици и карти във физически и парични единици, като това се прави на **национално и наднационално равнище** (в контекста на членство на съответни държави в общи съюзи) като сателитна част от системата за националните сметки (СНС);

<sup>21</sup> Fornaro JM, Winkelman KA, Glodstein D. Accounting for emissions: Emerging issues and the need for global accounting standards. Journal of Accountancy. July 2009;40–47

<sup>22</sup> [https://ec.europa.eu/environment/ecoap/about-eco-innovation/policies-matters/eu/703\\_en](https://ec.europa.eu/environment/ecoap/about-eco-innovation/policies-matters/eu/703_en)

<sup>23</sup> Green Accounting, Our Future [https://Ec.Europa.Eu/Environment/Ecoap/About-Eco-Innovation/Policies-Matters/Eu/703\\_En](https://Ec.Europa.Eu/Environment/Ecoap/About-Eco-Innovation/Policies-Matters/Eu/703_En)

<sup>24</sup> Green Accounting, Our Future [https://ec.europa.eu/environment/ecoap/about-eco-innovation/policies-matters/eu/703\\_en](https://ec.europa.eu/environment/ecoap/about-eco-innovation/policies-matters/eu/703_en)

<sup>25</sup> System of Environmental-Economic Accounting - Central Framework, Manual, United Nations, NY, 2014

➤ **Счетоводство на околната среда (Environmental and Resource accounting - REA, Ecological accounting или Зелено счетоводство - “Green accounting”<sup>26</sup>):** отчита и измерва влиянието на компанията върху околната среда, но предимно във физически (натурални) измерители;

➤ **Счетоводство на „тройната долна черта“ (TBL accounting – от Triple Bottom Line) -** Терминът **TBL accounting** е неразривно свързан с този за „3-P“ **accounting** (от „People, Planet and Profit“). Те възникват, за да отчетат и изразят резултата под всеки един от 3-те самостоятелни части на усъвършенстван формат на корпоративния финансов отчет. Това е авангардна концепция в счетоводството, целяща продължение и разширяване на информацията за резултатите във финансовите отчети на компаниите след първата долна черта (*синтезиран израз за крайния резултат в ОПР*). На практика този термин обобщава цялостна теория за устойчивост, която да бъде обхваната и измерена в парична стойност от предприятията в техните ГФО с помощта на счетоводен инструментариум. Целта е, те да бъдат ангажирани, не само със собствените си печалби (финансово състояние), но в същата степен с още 2 компонента от всеобщото благосъстояние - социалните и екологичните проблеми.<sup>27</sup> Концепцията TBL се основава, на схващането, че вместо една „долна черта“ трябва да има три: една за печалбата на предприятието, втора – за човешкия капитал и приноса към обществото като цяло, и трета – за природния капитал на планетата. Тройното „P“ се налага и популяризира през 1994 г. в британската бизнес практика а понятието „устойчивост“ за целите на счетоводството и финансовите отчети, е използвано 3 години по-късно - 1997г., като заглавие на първия доклад за устойчивост на световно известна петролна компания<sup>28</sup>.

➤ **Счетоводството на устойчивостта (Sustainability accounting)** е известно като обобщаващо понятие (*наричано също социално счетоводство, социално и екологично счетоводство, корпоративно социално отчитане, отчитане на корпоративната социална отговорност или интегрирано отчитане*). То възниква преди малко повече от 20 години и се приема за подкатегория (дял) на финансовото счетоводство, което се фокусира върху **оповестяване** на нефинансова информация за представянето на предприятията и организациите пред външни заинтересовани страни, като притежатели на капитал, кредитори и други лица/органи.<sup>29</sup> То също се занимава с отразяване на дейностите с пряко въздействие върху обществото, околната среда и икономическите резултати, но при него инструментариумът не е пряко базиран на класическите методи на финансовото счетоводство, а по-скоро върху оповестяването и прозрачността в Бележките от ГФО и др. специфични интегрирани доклади и Нефинансови декларации.

В контекста на управленското счетоводство, *счетоводството за устойчивост* има други функции, доколкото по дефиниция управленското счетоводство се използва за **вътрешно** вземане на управленски решения и създаване на нови корпоративни стратегии и политики, които ще повлияят върху нейната ефективност в икономически, екологичен и социален аспект. В този смисъл, това счетоводство е инструмент за генериране на стойност **и в рамките на организациите** - на корпоративно равнище, **за да станат самите те по-устойчиви във времето**. То утвърждава ролята на финансовата информация и паричния стойностен измерител, като показва как езика на традиционното счетоводство се разширява чрез подобряване на прозрачността при отчитане на трите „P“ (**3-P accounting**).

В резултат на отчитането и установяването на трите резултативни величини (3-P) на предприятията и с цел осигуряване и гарантиране на последователност, Глобална инициатива за отчетност (GRI) посочва, че *„отчитането на икономическите, екологичните и социалните резултати от всички организации може да бъде също толкова рутинно и съпоставимо, колкото финансовото отчитане“*.<sup>30</sup> GRI е един от основоположниците в отчитането на устойчиво развитие, като от 1 юли 2018 г. влизат в сила първите GRI-стандарты за отчитане на устойчивото развитие на <sup>компаниите</sup><sup>31</sup>. Те са известни също като отчитане на екологичния отпечатък (отпечатък върху околната среда), отчитане на екологичното социално управление (ESG), отчитане на корпоративната социална отговорност (CSR). За да подпомогне финансово-счетоводните

<sup>26</sup> Генерална дирекция "Околна среда" е звеното на ЕК, отговорно за политиката и прилагане на законодателството от ДЧ в областта на околната среда. Целта му е да защити, съхрани и подобри околната среда за настоящите и бъдещите поколения, чрез политики, осигуряващи високо ниво на опазване на околната среда и запазващи качеството на живот на ЕС-гражданите.

<sup>27</sup> Вж. <https://www.investopedia.com/terms/t/triple-bottom-line.asp>

<sup>28</sup> В книгата на британския консултант Джон Елкингтън „Канибали с вилници: тройната долна черта на бизнеса от 21-ви век“.

<sup>29</sup> Tilt, C. A. (2007). Corporate Responsibility Accounting and Accountants; Idowu, Samuel O.; Leal Filho, Walter (Eds.), Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility, 2009 и [https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_accounting)

<sup>30</sup> <https://www.globalreporting.org/Pages/Carousel.aspx>

<sup>31</sup> М.Петрова-Кирова, „Възможности за прилагане на стандарти за устойчиво развитие в отчетността на транспортни предприятия“, МНК „Устойчиво развитие на транспортните системи ‘20“, Сборник доклади, ВТУ „Т.Каблешков“, 2020

екипи да внедряват концепцията за устойчивост във финансовите отчети, през 2004 г., Принцът на Уелс създава проекта *A4S - Счетоводство За Устойчивост*<sup>32</sup>, който обединява усилията на редица международни счетоводни организации и продължава да работи в условията на настоящите предизвикателства. В рамките на този проект се използва и друго сродно понятие – т.нар. **счетоводство на природния и социалния капитал (Natural and Social Capital Accounting)**<sup>33</sup>, в чиито обхват се разработват насоки за отчитане на счетоводни обекти, свързани с природния и социален капитал.

➤ **Въглеродно счетоводство / Счетоводно отчитане на парникови газове (Carbon accounting** или т.нар. **Greenhouse gas accounting**<sup>34</sup> Това е конкретен дял от екологичното счетоводство, като най-общо, той се занимава с отчитане, оценяване и „измерване“ в еквивалентна парична стойност на количествата въглероден диоксид, емитирани от дадено предприятие. Използва се едновременно както на национално (държавно), така и на корпоративно равнище за финансовото отчитане на специфичната „стока“ – своеобразен актив, а именно въглеродни квоти, търгувани на въглеродни пазари. В контекста на все по-строгото екологично законодателство, пазарите на въглеродни емисии предизвикват голямо вълнение в световен мащаб, като счетоводното отчитане на въглерода остава област, в която все още няма консенсус. Част от предмета на Въглеродното счетоводство е т.нар. **Счетоводство на сертифицираните намаления на емисии (CERs) и парникови газове (GHGs) (Certified emission reductions accounting)**;

➤ **Петролно счетоводство (Oil and Gas Accounting)** – някои акценти са маркирани в края на т. II.

### 3. Някои маркиращи стъпки от развитието на екологичното счетоводство в глобален мащаб след 90-те години на XX-ти век

Могат да се посочат немалко примери, за да се онагледят разнообразието от счетоводни подходи, приликите и различията във възприети счетоводни правила и процедури от различни държави, организации и компании. Известно е, че изграждането на международна ефективна система за счетоводство и финансови отчети изисква разработване на подходящи политики и регулации, силна институционална база и адекватни ресурси. Тук се маркират някои по-интересни стъпки и проекции, свързани с финансовото отчитане на въздействието на съвременни бизнес дейности върху околната среда.

✓ **Подходи, разработени от Междуправителствената работна група от експерти по международни стандарти за счетоводство и отчитане, координирана от ООН (ISAR)**<sup>35</sup>, като самостоятелен департамент по въпросите на счетоводството и корпоративното управление, създаден през 1982 г. от Икономическия и социален съвет на ООН (ECOSOC). Мисията на работната група е свързана с преглед на развитието в областта на международното финансово-счетоводно отчитане и насърчаване на най-добрите практики за корпоративно управление. В контекста на Програма 2030 ISAR допринася за реализиране на Целите за устойчиво развитие чрез стандарти за прозрачност и устойчивост на компаниите.

В първото си изследване по темата *Accounting And Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*, ISAR установява, че няма специфични национални счетоводни стандарти и правила за **оповестяване** на информация за околната среда. Това кара групата да формулира своите първи насоки (Ръководство) за счетоводители през **1991 г.** по отношение на това, което трябва да бъде **оповестено** във финансовите отчети, така че потребителите да придобият вярна и честна представа за финансовите резултати на предприятието, като отражение включително и на неговото екологично поведение.

Именно това Ръководство от 1991г. на ISAR поражда лавинообразна вълна от последствия, като екологичното счетоводство бързо се разпространява отвъд границите на традиционното финансово, а малко по-късно и на класическото разбиране за управленско счетоводство. Редица други международни и национални организации като ОИСП, ЕК, Комитет (респ. Съвет) по МСС, Канадския институт на експерт-счетоводителите, Асоциацията на дипломираните експерт-счетоводители на Англия и Уелс и други, също се заемат с активна работа по тематиката за екологичното счетоводството на ниво предприятие.

През **1998 г.** ISAR одобрява Доклад *„Счетоводство и финансово отчитане за екологични разходи и задължения“*, като неговата цел е да даде значим тласък и принос към хармонизирането на счетоводното третиране на едни и същи проблеми на околната среда от различните национални и наднационални счетоводни органи. Тук следва да се отбележи, че до тогава все още не е приет ключово важния в тази област МСС 37 *Провизии, условни задължения и условни активи*, който влиза в сила от 01.07.1999г.

Независимо, че редица корпоративни лидери застават зад концепцията за устойчиво развитие, те се

<sup>32</sup> <https://www.accountingforsustainability.org/en/index.html>

<sup>33</sup> <https://www.accountingforsustainability.org/en/knowledge-hub/guides/Natural-social-capital.html>

<sup>34</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Carbon\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/Carbon_accounting)

<sup>35</sup> <https://isar.unctad.org/>



облъскват със значими трудности за отчитане на съответната информация и нейното трансфериране и поставяне в оперативна разбираема форма, на финансов език (изразена в парична стойност), на корпоративно равнище (индивидуален ГФО) или икономическа група (консолидиран ГФО).

След приемането на революционния за времето МСС 37 през 1999 г., поради ключовата, в областта на околната среда, тематика за провизии и условни пасиви, ISAR преработва първоначалния вариант на разработения доклад и през 2002 издава подобрена версия, съобразена с новите достижения.

Постепенно се достига до понятието за еко-ефективно поведение и представяне на компаниите, наред с това за финансовото представяне и класическите показатели за печалба и рентабилност. Става ясно, че екологичната ефективност може да се измери с помощта на екологичното счетоводство – чрез създаване и анализиране на достоверна информация за признаване и оценка на екологичните разходи, екологичните активи, провизии за извеждане от експлоатация и възстановяване на околната среда, признаване на екологичните задължения, критериите за разграничаването им от условни пасиви и пр.

Екологичното представяне и резултати на предприятието е важно за финансовите пазари и фондовите борси, тъй като по-доброто екологично поведение и представяне като финансови резултати води до по-висока устойчивост на предприятието, изразена на финансов език в парична стойност. Много акционери и потенциални инвеститори и финансовата общност като цяло се нуждаят от стандартизирани показатели за екологично представяне (EPIs), които логически да се обвързват с тези за финансовото представяне, като по този начин подкрепят качеството на процеса за вземане на своите икономически решения. Приложението на EPIs би могло да увеличи ефективността и ефикасността на *разпределението и използването на ресурсите в производствените и други дейности*, а това от своя страна пряко влияе върху нарастването на корпоративните печалби и благосъстоянието въобще.<sup>36</sup>

✓ **Подходите, които могат да се изведат от действащите МСС/МСФО.**

Квотите за въглерод и свързаните с тях отчети следва да се отчитат във финансовите отчети в съответствие с международните стандарти и следователно този проблем е в обхвата на определящите МСС/МСФО.

**Отмененият** КРМСФО-3 посочва сметки и подходи на оценка по системата „ограничаване и търговия“ съгласно съществуващите тогава МСС.<sup>37</sup> КРМСФО-3 уточнява, че правата за емисии (квоти) се признават като нематериални активи и се оценяват в съответствие с МСС 38 *Нематериални активи*. Ако квотите, издадени от правителството са с по-ниска от справедливата стойност, разликата между платената сума и справедливата стойност на квотите се отчита като държавна субсидия в съответствие с МСС 20 *Счетоводно отчитане на държавни субсидии и оповестяване на държавна помощ* и участникът, произвеждащ емисии, признава провизия за неговото задължение в съответствие с МСС 37.

След оттеглянето на КРМСФО-3, за да насочва участниците в пазарите на въглеродни емисии, СМСС (IASB) стартира проект за схеми за търговия с емисии през декември 2007 г. Проектът се провежда съвместно с американския FASB и има за цел да разработи изчерпателни насоки за отчитане на схемите за търговия с емисии. Не се цели довеждане до нов стандарт, а по-скоро преразглеждане на съществуващите стандарти в досег със счетоводни обекти, засягащи околната среда (МСС 38, МСС 39 и МСС 20). До май 2010 г. СМСС условно решава, че предприятието следва да признава получените безплатно квоти от правителството като активи и да ги оценява първоначално по справедлива стойност. Друго условно решение беше, че предприятието признава пасив, представляващ ангажимента и отговорността да изплати квоти през целия период, независимо дали предприятието е емитирало въглеродни газове.

През декември 2012 г. СМСС официално реактивира инициативата като самостоятелен изследователски проект на СМСС и отложи съвместната работа с FASB. През юни, 2015 г. проектът се преименува от „Схеми за търговия с емисии“ на „Механизми за ценообразуване на замърсители“, за да се обърне внимание на различни схеми за управление на квоти за емисии на замърсители. Съветът отмени всички предварителни решения и стартира отначало, всичко свързано с проекта<sup>38</sup>.

Особено значим е действащият **МСС 37 Провизии, условни задължения и условни активи** и проекта за неговото преработване с наименование *Провизии* в контекста на новата Концептуална рамка за финансово отчитане-2018, както и други, приложими за тематиката на околната среда МСС 8; МСС38; МСС20; КРМСФО 1; 5; 6 и 20. Като ключово относим към проблемите на околната среда, може да се посочат например, предстоящите промени в МСС 37, заложили в дневния ред на СМСС от началото на 2020 г. На 30 януари 2020 г., СМСС обсъди дали да добави към своя работен план, проект за изменение на МСС 37 и

<sup>36</sup> Guidance Manual Accounting And Financial Reporting For Environmental Costs And Liabilities, UNITED NATIONS Conference On Trade And Development, Geneva 2002, p. 59

<sup>37</sup> IFRIC-3 Emission Rights (2004). Available from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric3>

<sup>38</sup> вж. т.нар. Staff Paper - Papers 6A-6B; <https://www.iasplus.com/en/projects/research/short-term/emissions-trading>

съответно какъв да бъде обхватът на проекта. (Проблематиката с провизиите обикновено е свързана и с тази за счетоводните приблизителни оценки, като между двете понятия има съществени прилики, но и разлики)<sup>39</sup>. СМСС включи проект за 3 целеви подобрения на МСС 37, които обхващат<sup>40</sup>:

- привеждане дефиницията на пасив и изисквания за идентифициране на пасиви в съответствие с новата Концептуална рамка за финансово отчитане-2018;

- изясняване на два аспекта на изискванията за оценка (измерване), а именно: кои разходи да се включват в размера на провизията и необходимостта дисконтовия процент, с който предприятието изчислява размера на провизията, да отразява собствения кредитен риск на предприятието.

✓ Заслужаваща внимание проекция на съвременното екологично счетоводство е отразена и в **подхода на Governmental Accounting Standards Board (GASB)** към Фондацията за финансово счетоводство (FAF), САЩ. Примерът от тяхната практика показва етапа на развитие на стандартизирането на финансовото екологично счетоводство за публичния сектор<sup>41</sup> в САЩ през 2006г. В частност, става дума за Statement №49 *Счетоводно отчитане на задължения за отстраняване на замърсяването*<sup>42</sup>. То се отнася до счетоводното отчитане на задължения за справяне с настоящи или потенциални вредни ефекти от замърсяване чрез участия на правителствени или местни органи в дейности и мероприятия за отстраняване на замърсяването (като оценяване на провизии за почистване и възстановяване на терени, площадки, разпространение на зарази и болести сред биологични видове във водата и въздуха и др.). след като настъпи някое от 5 дефинирани типа задължаващи събития. Правителствени или местни организации - замърсители, са длъжни да оценят компонентите на очакваните разходи за отстраняване на замърсяването и да определят дали разходите да се начисляват като задължение (провизия) или да се капитализират.

✓ Друга интересна проекция на екологичното счетоводство в САЩ са **двамата различни подхода на Борда за финансово-счетоводни стандарти (FASB) от една страна и този на Комисията за ценни книжа и борси (SEC)** за един от секторите със сериозно негативно въздействие върху околната среда - **нефтодобивната и газодобивната индустрия**. Компаниите с дейност проучване и разработване на суров нефт и природен газ, могат да избират между два счетоводни подхода, характерни за т.нар. **петролно счетоводство**: методът за отчитане на успешните усилия (**Successful Efforts - SE Accounting**) и методът за отчитане на пълните разходи (**Full-Cost - FC Accounting**). Интересно е, че FASB, който е отговорен за създаването и ръководството на GAAP от една страна и Комисията за ценни книжа и борси (SEC), регулираща финансовото счетоводство, формата и финансовите отчети на публично търгуваните дружества от друга, са разделени върху това кой е правилният метод. В Изявление № 19, FASB изисква нефтените и газовите компании да използват метода SE, докато SEC насърчава компаниите да използват метода на FC. Ключовите разлики и ефектът от избора на единия счетоводен метод пред другия са видими, когато се сравняват периодичните финансови резултати в ГФО, в частност ОПР и ОПП. Двамата счетоводни органи в САЩ все още не са намерили обща идеологическа основа за установяване на единен счетоводен подход за тези структуроопределящи индустрии, със специфично негативно влияние на околната среда. В този контекст, през 2006 г. влиза в сила МСФО 6 *Проучване и оценка на минералните ресурси*, като целта на СМСС е да се осигури **междинно решение** за разходите за Проучване и Оценка („E&E“), като методът SE се счита за по-съвместим с концептуалната рамка на МСФО. US GAAP продължава да оказва значително влияние върху развитието на счетоводните правила и практика в областта на добивните дейности в други държави. US GAAP и двата широко признати методи често се следват по аналогия в различни национални стандарти и принципи за отчитане на разходите за Проучване и Оценка, както и на последващите разходи за развойна дейност. Дебатът относно концептуалните качества на двата метода продължава, въпреки че нито един от тях, не е изцяло в съответствие с рамката на МСФО.<sup>43</sup>

<sup>39</sup> Станева, В. Счетоводните приблизителни оценки в провизиите на предприятията от нефинансовия сектор, Годишник на ИДЕС, 2018, с.14. <https://www.ides.bg/e-journal/2018/issue-2018/2018-valentina-staneva>

<sup>40</sup> <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/provisions/>

<sup>41</sup> Създадена през 1972 г., FAF е американска независима организация с нестопанска цел. FAF се състои от два съвета за определяне на стандарти (FASB и GASB). FASB и GASB установяват и подобряват стандартите за финансово счетоводство, известни като общоприети счетоводни принципи в САЩ (US GAAP). GASB отговаря за счетоводните стандарти в публичния сектор (на държавно, щатско и местно равнище), а FASB за останалите сектори - вж. <https://www.accountingfoundation.org/>.

<sup>42</sup> Acc. and Fin Rep for Pollution Remediation Obligations, №. 260-A / November 2006 Governmental Accounting Standards Series

<sup>43</sup> <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/pwc-financial-reporting-in-the-oil-and-gas-industry-2017.pdf>

#### 4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Европейското законодателство, Европейският зелен пакт и актуалните световни инициативи в областта на околната среда са едни от най-силните движещи фактори, налагащи разработване и установяване на общоприети методологии за отчитане, мониторинг и за все по-ключовата роля, която изпълнява екологичното счетоводство и съвременното му развитие. Една от логичните и рационални възможности е този макро инструментариум да бъде използван като опорна точка, като се адаптира и доразвива от националните компании и институции за възприемане на счетоводни политики и процедурни правила на корпоративно (микро) равнище. Нагласата на ЕС да въвежда все повече екологично счетоводство на национално и съюзно ниво, филтрирана до ниво предприятие, в средносрочен план ще доведе до повишена информираност на потребителите и гражданите като цяло относно ценовата политика, отразяваща действителните пълни (*вътрешни и външни*) разходи за развитие на компаниите от различните сектори. Прозрачните зелени сметки биха били основен компонент на политика, основана „отвъд БВП“, а методите на счетоводството могат да изпълняват функциите на отличен надежден инструмент за това.

#### ЛИТЕРАТУРА

- Петрова-Кирова, М. (2020). „Възможности за прилагане на стандарти за устойчиво развитие в отчетността на транспортни предприятия“, МНК „Устойчиво развитие на транспортните системи ‘20“, Сборник доклади, ISSN 1312-3823 (print), ВТУ „Т.Каблешков“, 2020
- Станева, В. (2018). Счетоводните приблизителни оценки в провизиите на предприятията от нефинансовия сектор, Годишник на ИДЕС, 2018, с.1-22, <https://www.ides.bg/e-journal/2018/issue-2018/2018-valentina-staneva>
- Fornaro, J.M., Winkelman, K.A., & Glodstein, D. (2009). Accounting for emissions: Emerging issues and the need for global accounting standards, Journal of Accountancy, p. 40–47
- Guidance Manual Accounting And Financial Reporting For Environmental Costs And Liabilities, U.N. Geneva 2002
- [https://en.wikipedia.org/wiki/Carbon\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/Carbon_accounting) и [https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability\\_accounting](https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_accounting)
- <https://www.iasplus.com/en/projects/research/short-term/emissions-trading>
- <https://www.investopedia.com/terms/t/triple-bottom-line.asp>
- <https://www.globalreporting.org/Pages/Carousel.aspx>
- System of Environmental-Economic Accounting - Central Framework, Manual, United Nations, NY, 2014
- The European Green Deal, COM/2019/640 final, Brussels, 11.12.2019