

Теоретични аспекти на счетоводството за устойчивост

Габриела Димчева*

Резюме: Концепцията за счетоводство за устойчивост намира своята значимост в съвременния свят поради нарастващата необходимост от създаване, предоставяне и оповестяване на нефинансова информация относно дейността на компанията в екологичен, социален и управленски аспект. Настоящото изследване доказва нарастващата значимост на счетоводството за устойчивост в съвременния свят, като представя необходимостта от прилагане на концепцията за счетоводство за устойчивост от страна на бизнес организациите. Изследването дава възможни насоки за бъдещи научни изследвания, свързани с въвеждането на концепцията за счетоводство за устойчивост сред политиката за устойчивост на бизнес организациите.

Ключови думи: концепция за счетоводство за устойчивост, устойчиво счетоводство, устойчивост.

JEL: M41.

Увод

Настоящото изследване разглежда теоретичните аспекти на устойчивото счетоводство на концептуално ниво. Направено е качествено научно изследване. Целта на изследването е да се представят същността, ролята

и значението на устойчивото счетоводство в съвременния свят от гледна точка на бизнес организациите. За изпълнението на целта на разработката са поставени следните задачи:

- Изследване същността на счетоводството за устойчивост;
- Представяне на сравнителен анализ между финансовото счетоводство и устойчивото счетоводство;
- Изследване ролята и значението на устойчивото счетоводство за бизнес организациите в съвременния свят;
- Формулиране на изводи и насоки за бъдещи научни изследвания.

Концепцията за счетоводство за устойчивост придобива своята популярност в съвременния свят и представлява поле за изява на съвременните научни изследователи в областта на счетоводството като наука и практика. Самата концепция се заражда през 60-те години на XX век (Hyršlová, Vesková, Kubáňková, 2015). От 90-те години на XX век насам редица научни изследователи в областта на счетоводството предприемат научни изследвания, както концептуални, така и емпирични, които да доразвият и да дадат нов прочит на концепцията за счетоводство за устойчивост (Hyršlová, Vesková, Kubáňková, 2015). Концепцията за счетоводство за устойчивост се развива

* Габриела Димчева е редовен докторант в катедра „Счетоводство и анализ“ на УНСС.

наред с концепцията за устойчиво развитие и може да се твърди, че концепцията за счетоводство за устойчивост е продължение на концепцията за устойчиво развитие (Reed и DeFillippi, 1990, цитирано в Hernadi, 2012, с. 23). Концепцията за счетоводство за устойчивост се заражда от необходимостта да се предоставя информация на заинтересованите страни за дейността на компанията в екологичен, социален и управленски аспект. От своя страна, устойчивото счетоводство е сравнително нова дисциплина, на която следва да се обърне специално внимание при развитието на счетоводната наука и практика (Zyznarska – Dworzak, 2020).

Настоящото изследване тества следната хипотеза: „Значимостта на устойчивото счетоводство се изразява в това да създава добавена стойност към информацията, създавана, предоставяна и оповестявана по правилата на финансовото счетоводство, за да се даде по-цялостна представа за способността на бизнес организацията да създава стойност в дългосрочен период“. Тази хипотеза е тествана в отделните точки от изложението на настоящото изследване.

Същностна характеристика на концепцията за счетоводство за устойчивост

Съществуват различни дефиниции за концепцията за счетоводство за устойчивост сред възгледите на научните изследователи в областта на устойчивото счетоводство. Отделните изследователи в областта на счетоводството за устойчивост дефинират различен обхват на концепцията за счетоводство за устойчивост и определят различни термини за устойчиво счетоводство.

Термини за устойчиво счетоводство, използвани от Gray (2002, цитирани в Zyznarska – Dworzak, 2020, с. 6), са социално счетоводство и екологично счетоводство. В обхвата на тези понятия се включват екологичните и социалните аспекти на устойчивото счетоводство под формата на социално отговорно счетоводство, социален одит, корпоративно социално отчитане, политика на организацията относно отговорността към наетите лица. Термин за счетоводство за устойчивост според възгледите на други научни изследователи, а именно Burritt и Schaltegger (2010, цитиран в Zyznarska – Dworzak, 2020, с. 8), е корпоративно устойчиво счетоводство. Обхватът на този термин включва инструменти, които помагат на мениджърите да се справят с вземането на решения, тоест разглежда се управленският аспект на устойчивото счетоводство. В друго свое изследване Schaltegger и Burritt (2006, цитирано в Zyznarska – Dworzak, 2020, с. 8) използват понятието устойчиво счетоводство, в чиито обхват се включват социалните, екологичните и управленските аспекти на устойчивото счетоводство с цел създаване на информация от страна на компанията, свързана с политиката за устойчиво развитие.

Концепцията за счетоводство за устойчивост, в контекста на стандартите, създадени от Съвета по счетоводни стандарти за устойчивост, е свързана с дейности от страна на компанията, които поддържат или подобряват способността на компанията да създава стойност в дългосрочен период. В тази връзка устойчивото счетоводство се отнася до измерването, управлението и отчитането на подобни дейности (SASB

Conceptual Framework, Under Revision, 2017, с. 2). Оттук следва, че концепцията за счетоводство за устойчивост е свързана с необходимостта от предоставяне на информация от страна на бизнес организацията относно социалните, екологичните и управленските аспекти от своята дейност, които да покажат способността на компанията да създава стойност в дългосрочен период. Доколкото стандартите, създадени от Съвета по счетоводни стандарти за устойчивост, може да се разглеждат като част от счетоводната нормативна уредба, макар и с доброволчески характер за тяхната приложимост от страна на компаниите, същите дефинират следните аспекти за създаване, предоставяне и оповестяване на нефинансова информация за дейността на бизнес организацията, а именно:

- Аспекти, свързани с въздействието дейността на компанията върху околната среда;
- Аспекти, свързани със социалния капитал;
- Аспекти, свързани с човешкия капитал;
- Аспекти, свързани с бизнес модела и иновациите;
- Аспекти, свързани с управлението (SASB Conceptual Framework, Under Revision, 2017, с. 2 – 3).

Концептуалната рамка към Стандартите за счетоводство за устойчивост дефинира следната цел на устойчивото счетоводство, а именно целта на устойчивото счетоводство е да предостави информация за дейността на компанията, която да подобри представата на заинтересованите страни за цялостната ѝ дейност във връзка със способността ѝ да създава стойност в дългосрочен

период. Тази информация е основа за измерване представянето на компанията за миналите и текущите резултати от дейността ѝ, както и за формиране на бъдеща представа за резултатите от дейността (SASB Conceptual Framework, Under Revision, 2017, с. 4 – 5).

Еволюцията на счетоводството като наука и практика може да бъде проследена по отношение на естеството на информацията, която се създава относно дейността на бизнес организацията. Наблюдава се еволюцията на счетоводството от финансово счетоводство към счетоводство за устойчивост. Това развитие на счетоводството е разгледано в следващата точка от настоящото изложение на изследването.

Сравнителен анализ между финансовото счетоводство и счетоводството за устойчивост

Традиционното счетоводство или т.нар. финансово счетоводство се основава на измерване финансовото състояние и резултатите от дейността на компанията в парична равностойност. Както посочва Башева (2016), през последните години терминът „счетоводна отчетност“ се замени с „финансова отчетност“, която включва система от показатели, формирани при използването на пазарни оценки и прогнозни величини. Според Башева (2016) финансовата отчетност се основава на концепцията за запазване и увеличаване на рисковия финансов капитал, като на тази база се формират и целите на отчетите на предприятията. Всеки един аспект от дейността на бизнес организацията, който може да се измери в парична стойност, е обект на финансовото

счетоводство. Финансовото счетоводство създава финансова информация за дейността на компанията посредством финансови показатели. Потребителите на тази информация получават представа за стойността на компанията, основана единствено на онези отчетни обекти, които може да се измерят в универсалния измерител.

Изследване в областта на устойчивото счетоводство (Bourmistrov и Hansen, 2014) посочва, че счетоводството за устойчивост се основава на създаването на нефинансова информация за дейността на бизнес организацията, която допълва създаваната информация по правилата на традиционното счетоводство. Устойчивото счетоводство дава възможност да се представят значими аспекти от дейността на компанията, които финансовото счетоводство е неспособно да представи, поради невъзможността всеки един аспект от дейността на бизнес организацията да бъде изразена в парично-стойностен измерител (Bourmistrov и Hansen, 2014). Следователно счетоводството за устойчивост намира своята значимост в процеса на създаване, представяне и оповестяване на информацията относно дейността на компанията. Счетоводството за устойчивост използва количествени и качествени измерители при създаването на нефинансова информация.

Съществува разлика между кръга на потребителите на създаваната и предоставяната информацията относно дейността на компанията от гледна точка на финансовото счетоводство и от гледна точка на устойчивото счетоводство (Bourmistrov и Hansen, 2014). Потребителите на информацията, създавана

по правилата на финансовото счетоводство, в качеството им на собственици на капитала на компанията, се интересуват от възвръщаемостта на собствения капитал (Bourmistrov и Hansen, 2014). Системата на счетоводството от своя страна се използва за осъществяване на контрол и вземане на управленски решения. Системата на счетоводството за устойчивост се използва от заинтересованите страни във връзка с въздействието на дейността на компанията върху обществото и околната среда. Обхватът на информацията е по-широк и е инструмент за вземане на стратегически решения. Кръгът на потребителите на информацията, създавана по правилата на устойчивото счетоводство, е по-широк, обхваща не само собствениците на капитала, но и обществото като цяло. В тази връзка счетоводството като цяло се използва за подобряване процеса на вземане на решения и осъществяване на контрол върху дейността на компанията (Bourmistrov и Hansen, 2014). Чрез системата на счетоводството за устойчивост се дава възможност да се измери въздействието на дейността на компанията върху обществото и околната среда, както и да се дефинира значимостта от съществуването на отделната бизнес организация.

Гореизложеното представя нарастващата значимост от приложението на концепцията за счетоводство за устойчивост в съвременния свят.

В следващата точка от изложението на настоящото изследване е доказана значимостта от развитието на концепцията за счетоводство за устойчивост за бизнес организациите в съвременния свят.

Роля и значение на счетоводството за устойчивост за бизнес организациите в съвременния свят

Финансовото счетоводство само по себе си не е способно да предостави информация за цялостната дейност на бизнес организацията, която да дава пълна представа за способността на компанията да създава стойност в дългосрочен период. Традиционното счетоводство предоставя информация за онези аспекти от дейността на компанията, за които може да се използва паричен измерител. Онези аспекти от дейността на компанията, за които не може да се използва паричен измерител за тяхната оценка, попадат в обхвата на устойчивото счетоводство. Оттук следва и нарастващата значимост от прилагането на концепцията за счетоводство за устойчивост от страна на бизнес организациите.

Изследване на Hernadi (2012) поставя въпроса за неспособността на традиционното счетоводство да предоставя информация на заинтересованите страни относно политиката за устойчивост на бизнес организациите. Този недостатък на финансовото счетоводство предопределя необходимостта от развитието на устойчивото счетоводство. Компаниите, които имат за цел да задоволяват потребностите на заинтересованите страни от информацията относно социалните и екологичните аспекти от дейността си, следва да се заемат със създаването и развитието на устойчива счетоводна система.

Изследване на Dhaimesh и Zobi (2019) представя невъзможността на финансовото счетоводство директно да измерва рискове от екологично и социално

естество. Устойчивото счетоводство играе ключова роля в подобряването на стратегията на компанията за устойчиво развитие и прозрачността на мениджмънта относно съществуващите рискове в социален и екологичен аспект.

Изследване в областта на устойчивото счетоводство (Kurniawan, 2020) показва, че съществуването на отчетна рамка за реализиране на концепцията за счетоводство за устойчивост може да бъде стимул за бизнес организациите да възприемат прилагането на горепосочената концепция при осъществяване на своята дейност. Приложението на концепцията за счетоводство за устойчивост от страна на бизнес организациите решава проблема с невъзможността на финансовото счетоводство да измерва аспекти от дейността на компанията, които увеличават стойността на компанията в качествен аспект, а не в количествен (Kurniawan, 2020). Пример в тази насока може да бъде измерване на човешкия капитал по отношение на квалификацията и степента на образование на персонала на дадена бизнес организация. Финансовото счетоводство по правило създава информация за дейността на компанията, която се представя чрез определени показатели в паричен измерител. Човешкият капитал по своята същност е нематериален актив, който няма как да бъде измерен в парична стойност. Следователно по правилата на финансовото счетоводство не може да се представи човешкият капитал в отчета за финансовото състояние като актив. Тук се появява ролята на устойчивото счетоводство и измерването на човешкия капитал посредством качествен измерител, който отчита квалификацията и

Икономическо развитие

степенята на образование на персонала на бизнес организацията. В тази връзка човешкият капитал може бъде представен в относителен дял по признаците квалификация и степен на образование.

Друг пример в доказателство на значимата роля на устойчивото счетоводство може да бъде по отношение на представяне на дейности, които бизнес организацията извършва, свързани с опазване на околната среда. Пример в тази насока може да бъде компания, която притежава верига супермаркети, събира разделно своя амбалаж от транспортните опаковки на стоките, които са под формата на фолио и картон. Този амбалаж се извозва до централния склад и оттам до депото за рециклиране. Същият този амбалаж, вече рециклиран, се използва за транспортни опаковки на новодоставените стоки. По този начин самата компания допринася за опазването на околната среда, тя е устойчива, и това създава добавена стойност към политиката за устойчивост на организацията. Тази информация впоследствие се оповестява в нефинансовите отчети на организацията и създава добавена стойност към способността на компанията да създава стойност в дългосрочен период. Следователно може да се намалят разходите на бизнес организацията за транспортни опаковки, да се намали себестойността на продуктите и оттам цената на дадена стока да бъде по-ниска в сравнение с друга верига супермаркети, които не използват повторно вече рециклираните опаковки. Оттук може да се направи извод относно взаимодействието на системата на финансовото счетоводство с тази на устойчивото счетоводство.

Счетоводството за устойчивост създава добавена стойност към създаваната финансова информация за дейността на компанията по правилата на традиционното счетоводство. В съвременния свят все повече следва да се обръща внимание на въздействието на дейността на компанията върху обществото и околната среда. Нарастващата значимост от развитието и приложимостта на концепцията за счетоводство за устойчивост предопределя доусъвършенстването на самата концепция на ниво теория и нейната приложимост в реална бизнес среда.

Заклучение

Приложението на концепцията за счетоводство за устойчивост от страна на бизнес организациите ще доведе до увеличение на качеството на създаваната, предоставяната и оповестяваната информация за дейността на компанията. Въвеждането от страна на държавните институции на регулации относно съставяне на отчети, съдържащи информация за дейността на бизнес организацията за различните аспекти на концепцията за счетоводство за устойчивост, ще доведе до създаване на по-пълна и по-ясна представа за дейността на компанията. Наличието на задължителен характер за съставяне на нефинансови отчети, които да обхващат всички аспекти на концепцията за счетоводство за устойчивост, ще стимулира бизнес организациите да подобрят своята политика за устойчивост във всеки един аспект.

Възниква необходимостта от наличието на квалифицирани професионални счетоводители, които да създават подобен тип финансова информация, която

е свързана с приложението на концепцията за счетоводство за устойчивост. Наличието на общоприети стандарти за счетоводство за устойчивост ще стимулира бизнес организациите да прилагат концепцията за счетоводство за устойчивост. Стандартите, създадени от Съвета по счетоводни стандарти за устойчивост, които са разделени по видове индустрии, може да се превърнат в общоприета международна отчетна рамка за прилагане на концепцията за счетоводство за устойчивост. Необходимо е бизнес организациите да бъдат прозрачни по отношение на своята политика за устойчивост, въпреки че не всяка компания прилага концепцията за счетоводство за устойчивост. Необходимо

е държавните регулатори да насърчават приложението на концепцията за счетоводство за устойчивост, както и да насърчават подготвянето на квалифицирани професионални счетоводители, които да бъдат способни да създават подобен тип нефинансова информация. Необходимо е устойчивото счетоводство да стане задължителна учебна дисциплина в бакалавърските и магистърските програми със специалност Счетоводство. Възниква и необходимостта от провеждането на специализирани курсове и семинари, които да са насочени към представяне на актуалните промени в регулациите относно приложението на концепцията за счетоводство за устойчивост.

Цитирани източници (References):

1. Башева, Сн. и колектив (2016). Финансова отчетност. София, ИК – УНСС. (Basheva, Sn. i kolektiv (2016). Finansova otchetnost. Sofia, IK – UNSS)
2. Bourmistrov, A. and O.B. Hansen (2014). Accounting for Sustainability: The Role of Responsibility and Cognitive Models in Advancing Sustainability Accounting Research. *Accounting, Management Control and Institutional Development*.
3. Dhaimesh, O. and M. Zobi (2019). The effect of sustainability accounting disclosures on financial performance: an empirical study on the Jordanian banking sector. *Banks and Bank Systems*, 14(2), 1 – 8.
4. Hernadi, B.H. (2012). Green Accounting for Corporate Sustainability. *Club of Economics in Miscolec*, TMP Vol. 8., Nr. 2., pp. 23 – 30.
5. Hyršlová, J., H. Becková and M. Kubáňková (2015). Sustainability Accounting: Brief History and Perspectives. *The 9th International Days of Statistics and Economics, Prague, September 10-12, 2015*, 607 – 616.
6. Kurniawan, P.S. (2020). Sustainability Accounting Concept in Higher Education Institution: A Case Study of an Indonesian Public University. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 15(2), 213 – 233.
7. SASB Conceptual Framework, Under Revision (2017).
8. Zyznarska-Dworczak, B. (2020). Sustainability Accounting - Cognitive and Conceptual Approach. *Sustainability* 2020, 12, 9936, 1 – 24.

Teoretichni aspekti na schetovodstvoto za ustoychivost

Gabriela Dimcheva

Theoretical Aspects of Sustainability Accounting

Gabriela Dimcheva

Abstract: The sustainability accounting concept meets its significance nowadays due to the growing necessity for producing, providing and disclosing non-financial information for a company's activity in ecological, social and managerial aspect. The research proves the growing significance of sustainability accounting nowadays as it presents the necessity for business organizations to implement the sustainability accounting concept. The research provides room for future scientific researches in relation to applying the sustainability accounting concept in business organizations' sustainability strategy.

Key words: sustainability accounting concept, sustainability accounting, sustainability.

JEL: M41.