

**ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО
АГРОБИЗНЕС И РАЗВИТИЕ НА РЕГИОНИТЕ**

**ГОДИШНИК
ТОМ XII**



**АКАДЕМИЧНО ИЗДАТЕЛСТВО „ТАЛАНТ“
НА ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО АГРОБИЗНЕС И РАЗВИТИЕ НА РЕГИОНИТЕ
ПЛОВДИВ 2024**

РЕДАКЦИОНЕН СЪВЕТ

проф. д-р Пламен Лаков – главен редактор

проф. д-р Красимир Левков

проф. д-р Константин Цветков

доц. д-р Екатерина Арабска

доц. д-р Светла Димитрова

доц. д-р Бисер Кръстев

доц. д-р Александър Давчев

доц. д-р Наталия Стоянова

Предложените материали изразяват личната позиция на авторите и не ангажират с нея Редакционния съвет на годишника.

© Годишник, том XII, 2024

АКАДЕМИЧНО ИЗДАТЕЛСТВО „ТАЛАНТ“ на ВУАРР

ISSN 2535-0609 (on-line)

<http://science.uard.bg>

СЪДЪРЖАНИЕ

Кирил Димитров

РОЛЯТА НА ЕКОЛОГИЧНИТЕ, СОЦИАЛНИТЕ И УПРАВЛЕНСКИТЕ КРИТЕРИИ
ЗА ПОДОБРЯВАНЕ НА ОДИТИТЕ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ: АНАЛИЗ НА
НАЙ-ДОБРИТЕ ПРАКТИКИ И ВЪЗДЕЙСТВИЕ ВЪРХУ СЪВРЕМЕННИТЕ
ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ 4

Емилия Миланова

ОЩЕ ЗА АДМИНИСТРАТИВНОТО ОБСЛУЖВАНЕ НА ПРИНЦИПА "ЕДНО
ГИШЕ" В БЪЛГАРСКАТА АДМИНИСТРАТИВНА ПРАКТИКА..... 31

Диян Великов

СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА ПРИЛОЖЕНИЕТО НА ЗАКОНОДАТЕЛСТВОТА В
ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ ОТНОСНО РАЗРАБОТВАНЕТО НА ОТЧЕТА ЗА
УСТОЙЧИВОСТ (НА ПРИМЕРА НА ФИНЛАНДИЯ, ИТАЛИЯ, ФРАНЦИЯ,
ИСПАНИЯ, БЪЛГАРИЯ, ГЪРЦИЯ И СЛОВАКИЯ) 80

Diyan Velikov

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE APPLICATION OF LEGISLATION IN THE
EUROPEAN UNION REGARDING THE DEVELOPMENT OF THE
SUSTAINABILITY REPORT (USING THE EXAMPLE OF FINLAND, ITALY,
FRANCE, SPAIN, BULGARIA, GREECE AND SLOVAKIA)..... 141

Ивайло Дагнев

ПОНЯТИЕТО ИНФОРМАТИВНОСТ И ЗНАЧЕНИЕТО МУ ЗА РЕТОРИЧНАТА
СТРУКТУРА НА НАУЧНАТА СТАТИЯ: БЪЛГАРО-АНГЛИЙСКО
СЪПОСТАВИТЕЛНО ИЗСЛЕДВАНЕ 193

Кирил Димитров

**РОЛЯТА НА ЕКОЛОГИЧНИТЕ, СОЦИАЛНИТЕ И
УПРАВЛЕНСКИТЕ КРИТЕРИИ ЗА ПОДОБРЯВАНЕ
НА ОДИТИТЕ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ: АНАЛИЗ
НА НАЙ-ДОБРИТЕ ПРАКТИКИ И ВЪЗДЕЙСТВИЕ
ВЪРХУ СЪВРЕМЕННИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ**



ГОДИШНИК НА ВУАРР

ТОМ XII



UNIVERSITY OF AGRIBUSINESS AND RURAL DEVELOPMENT
YEARBOOK, VOLUME XII, 2024

**THE ROLE OF ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND
GOVERNANCE CRITERIA IN IMPROVING
SUSTAINABILITY AUDITS: AN ANALYSIS OF
BEST PRACTICES AND IMPACT ON MODERN
AUDITING STANDARDS**

Kiril Dimitrov

Abstract: This study analyzes the role of environmental, social and governance (ESG) criteria in improving sustainability audits, examining their impact on current auditing standards and identifying best practices across industries. ESG criteria are becoming increasingly important for organizations seeking to demonstrate their commitment to sustainability, transparency and responsible governance. The study highlights the importance of ESG in audit processes, examining their integration into risk assessments, reporting and sustainability management. Through case studies from the energy, banking, manufacturing and technology sectors, both the challenges and opportunities for implementing ESG criteria are presented. Key highlights include the need for standardized frameworks, the use of technological innovations such as automation and artificial intelligence, and the role of auditors in ensuring reliable and accurate ESG reporting. In addition, the studies examine the impact of ESG on current auditing standards, calling for their adaptation to new sustainability requirements.

Keywords: ESG criteria, sustainable development, sustainability audit, auditing standards, risk management, corporate accountability.

РОЛЯТА НА ЕКОЛОГИЧНИТЕ, СОЦИАЛНИТЕ И УПРАВЛЕНСКИТЕ КРИТЕРИИ ЗА ПОДОБРЯВАНЕ НА ОДИТИТЕ ЗА УСТОЙЧИВО РАЗВИТИЕ: АНАЛИЗ НА НАЙ- ДОБРИТЕ ПРАКТИКИ И ВЪЗДЕЙСТВИЕ ВЪРХУ СЪВРЕМЕННИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

Кирил Димитров

Резюме: Настоящото изследване анализира ролята на екологичните, социалните и управленските (ESG) критерии за подобряване на одитите за устойчиво развитие, разглеждайки въздействието им върху съвременните одиторски стандарти и идентифицирайки най-добрите практики в различни индустрии. ESG критериите стават все по-важни за организациите, които искат да демонстрират своята ангажираност към устойчивост, прозрачност и отговорно управление. Изследването подчертава значението на ESG в одитните процеси, като разглежда тяхната интеграция в оценките на риска, докладването и управлението на устойчивостта. Чрез анализ на казуси от енергийния, банковия, производствения и технологичния сектор са представени както предизвикателствата, така и възможностите за прилагане на ESG критерии. Основни акценти са необходимостта от стандартизирани рамки, използването на технологични иновации като автоматизация и изкуствен интелект, както и ролята на одиторите в осигуряването на надеждна и точна ESG отчетност. В допълнение, студиата разглежда въздействието на ESG върху съвременните одиторски стандарти, като изисква тяхната адаптация към новите изисквания за устойчиво развитие.

Ключови думи: ESG критерии, устойчиво развитие, одит на устойчивост, одиторски стандарти, управление на риска, корпоративна отчетност.

ВЪВЕДЕНИЕ

Значимост на устойчивото развитие и ESG критериите

Един от основните принципи на устойчивото развитие е повишаването на човешката стойност във всички области на живота, което е неразривно свързано с развитието на демократично управление и конструктивно сътрудничество¹. Този принцип е от решаващо значение, тъй като подчертава необходимостта от приобщаващо участие и процеси на съвместно вземане на решения, които зачитат човешкото достойнство и насърчават социалното равенство. В този контекст образованието играе ключова роля в прехода на обществото към устойчиво развитие чрез насърчаване на осъзнаването и разбирането на тези ценности. Това се постига чрез екологично образование, което се счита за практически механизъм за трансформиране на образователната система в съответствие с принципите на устойчивото развитие. Чрез интегриране на екологичното образование в учебната програма, хората могат систематично да развиват основните качества, необходими за активно участие в устойчиви практики. Следователно взаимовръзката между образованието и устойчивото развитие е очевидна, тъй като образованието не само разпространява знания, но също така култивира демократичния и дух на сътрудничество, необходим за устойчив напредък. За да се приеме наистина устойчивото развитие, наложително е да се прилагат образователни стратегии, които дават възможност на хората да мислят и действат по начини, които дават приоритет на дългосрочното екологично, икономическо и социално здраве.

Въздействието на устойчивото развитие върху икономическия растеж е особено очевидно в прилагането на практиките на кръговата икономика, които подчертават взаимовръзката между опазването на околната среда и икономическия напредък. Като се фокусират върху намаляване, повторна употреба, рециклиране и възстановяване на материали, СЕ компонентите допринасят значително за устойчивото развитие, като по този начин насърчават икономическия растеж. Този подход е в съответствие с триъгълника на устойчивото икономическо развитие, засилвайки положителните ефекти на индикаторите за СЕ върху икономическия растеж. Освен това е доказано, че приходите от

¹ Zatonatska, T. (2024). A comprehensive analysis of the best practices in applying environmental, social, and governance criteria within the energy sector. *Energies*, 17(12), 2950. <https://doi.org/10.3390/en17122950>

екологични данъци, решаващ аспект на устойчивото развитие, повишават растежа на БВП, както е видно от увеличение с една единица, което води до ръст от 11,69 единици на БВП за страните от ЕС28². Такива фискални мерки, съчетани с ефективно общинско управление, особено при управлението на отпадъците, подчертават ролята на управлението за насърчаване на икономическото развитие. Тъй като тези стратегии се възприемат, те не само носят икономически ползи, но също така се справят с проблемите на околната среда, подкрепяйки холистичен подход към растежа. По този начин интегрирането на мерките за устойчивост изисква непрекъснати иновации и сътрудничество между секторите, призовавайки заинтересованите страни да вградят устойчиви практики в основните си операции за траен икономически просперитет.

Както беше подчертано в предишната дискусия относно нивата на рециклиране и икономическия растеж, правителствата играят основна роля в стимулирането на устойчивото развитие чрез оформяне на политики, които насърчават кръгова икономика и насърчават отговорното използване на ресурсите. Местните власти са в челните редици на тази инициатива, както се вижда от нарастващото им участие в насърчаването на устойчиви практики в градовете³. Като се ангажират с целите за устойчиво развитие, тези местни власти не само прилагат ефективни стратегии за управление на отпадъците, но също така се ангажират в споделянето на знания с други градове, за да увеличат своето въздействие. Този съвместен подход подчертава по-широк ангажимент за създаване на „устойчиви градове“, където градските райони се превръщат в модели на управление на околната среда и икономическа устойчивост. Освен това в по-богатите нации има належаща необходимост както за потребителите, така и за предприятията значително да намалят потреблението на ресурси и генерирането на отпадъци, като се приведат в съответствие с целите за устойчиво развитие. Чрез политически интервенции и стимули правителствата могат да улеснят тези промени, като гарантират, че икономическият растеж е едновременно устойчив и приобщаващ. За

² Barbosa, A., Crispim, M., Silva, L., Morioka, S., & Souza, V. (2023). Integration of environmental, social, and governance (esg) criteria: their impacts on corporate sustainability performance. *Humanities and social Sciences Communications*, 10(1). <https://doi.org/10.1057/s41599-023-01919-0>

³ Grabara, J., Dabylova, M., & Alibekova, G. (2020). impact of legal standards on logistics management in the context of sustainable development. *Acta Logistica*, 7(1), 31-37. <https://doi.org/10.22306/al.v7i1.155>

правителствата е от решаващо значение да продължат да засилват ролята си чрез прилагане на всеобхватни стратегии, които интегрират екологични, социални и икономически измерения на устойчивостта, като по този начин проправят пътя за по-устойчиво бъдеще.

Влиянието на критериите ESG върху вземането на корпоративни решения е многостранно, като специфичните за индустрията въпроси на съществеността играят критична роля при оформянето на корпоративните стратегии и решения⁴. Съществеността на тези ESG критерии варира значително в различните страни, индустрии и отделни компании, което налага разглеждане на контекстуалните различия в корпоративните процеси на вземане на решения. Тази променливост подчертава значението на местния контекст, тъй като специфични за страната фактори, като нивото на инвестиционните възможности на ESG, могат значително да повлияят на представянето на портфейла на ESG и, следователно, върху корпоративните стратегии. Въпреки потенциалните ползи от интегрирането на ESG критерии, съществува значителна несигурност около ESG стандартите, което поставя предизвикателства както за корпорациите, така и за инвеститорите при прилагането на устойчиви практики. Подобно объркване може да възпре необходимите промени за устойчивост, подчертавайки необходимостта от по-ясни насоки и стандарти, които да насочват корпоративното вземане на решения. По този начин компаниите трябва да се справят с тези сложности чрез включване на специфични за контекста ESG оценки, които могат да осигурят структурирани оценки и да дадат възможност за вземане на информирани решения относно техните ESG дейности. Този подход не само е в съответствие със стратегическите цели на корпорациите, но също така гарантира, че техните усилия за устойчивост са както ефективни, така и контекстуално подходящи.

Включването на ESG критерии в бизнес практиките е инструмент за насърчаване на устойчиво общество чрез насърчаване на компаниите да се ангажират активно с устойчиви практики. Този подход не само адресира екологичните и социалните предизвикателства, но също така повишава корпоративната стойност чрез изрично докладване на ESG. Чрез интегриране на ESG критерии, предприятията могат да приведат своите стратегии в съответствие с целите за устойчиво развитие, като по

⁴ Hatanaka, M., Konefal, J., & Constance, D. (2011). A tripartite standards regime analysis of the contested development of a sustainable agriculture standard. *Agriculture and Human Values*, 29(1), 65-78. <https://doi.org/10.1007/s10460-011-9329-7>.

този начин допринасят за по-устойчиво и справедливо общество. Ефективното приспособяване на ESG модели към специфичен икономически и социален контекст е от решаващо значение, тъй като гарантира, че практиките резонират със заинтересованите страни и се прилагат успешно в различни региони⁵. Тези усилия са от основно значение, за да дадат възможност на компаниите да се справят с рисковете, да използват стратегически предимства и да предоставят прозрачна информация, като в крайна сметка създават стойност както пряко, така и непряко. Като такива, предприятията трябва внимателно да обмислят макро, мезо и микро факторите, които влияят върху ефективността на техните ESG практики, за да оптимизират тяхното въздействие върху устойчивостта. Включването на ESG критерии по този начин действа като жизненоважен механизъм не само за подобряване на дейностите по корпоративно управление, но и за принос към по-широката цел за устойчиво развитие, засилвайки необходимостта от системни подходи при справяне със сложни глобални предизвикателства.

Обяснение на връзката между ESG и одитите за устойчиво развитие

Интегрирането на екологични, социални и управленски критерии в одитите за устойчивост изисква структурирана стратегия, за да се гарантира, че тези фактори са систематично и последователно включени в процесите на одит⁶. Тази интеграция повишава надеждността на докладите за устойчивост и точността на декларациите за изпълнение на ESG, като в крайна сметка съгласува процеса на одит по-тясно с целите на компанията и повишава отчетността и прозрачността. Чрез вграждане на съображенията на ESG в оценките на риска, контролните тестове и оценките на съответствието, одитите могат по-добре да преценят потенциалното въздействие на тези фактори върху финансовото състояние и оперативните резултати на компанията. Такава всеобхватна интеграция не само укрепва надеждността и пълнотата на оповестяванията на ESG, но също така удовлетворява нарастващите изисквания за подобро управление, отчетност и качество на данните. Тъй като одиторите са изправени пред нарастващ

⁵ Brandi, C. (2016). sustainability standards and sustainable development – synergies and trade-offs of transnational governance. *sustainable development*, 25(1), 25-34. <https://doi.org/10.1002/sd.1639>

⁶ Reynolds, S. (2024). Exploring the role of governance mechanisms in promoting sustainability across supply chains.. <https://doi.org/10.21203/rs.3.rs-4286347/v1>

натиск да разработят систематични методи за идентифициране и интегриране на финансово значими ESG фактори, става изключително важно да се приоритизират важни въпроси, които приспособяват одитните процедури, за да се гарантира надеждността на ESG оповестяванията. Следователно, успешното включване на ESG критерии в одитите за устойчивост не само укрепва надеждността на предоставената информация, но също така допринася за общата цел за устойчиво развитие.

Интегрирането на ESG компоненти в процесите на одит представлява многостранно предизвикателство, което оказва значително влияние върху ландшафта на одита. Една от основните сложности произтича от широкия набор от допълнителни счетоводни оповестявания, изисквани поради ESG дейности, което въвежда сложни финансови въпроси в одитните процеси. Стремещт към съответствие с ESG налага одиторите да управляват увеличен обем и разнообразие от информация, което е пряка последица от сложните оперативни процедури и процедури за разкриване, включени в участието в ESG. Освен това разработването на стандарти за социално и етично счетоводство и отчитане е от решаващо значение за гарантиране на качеството на външното отчитане и укрепване на устойчивостта на системата за управление, като по този начин оказва влияние върху одиторските практики. За да се справят ефективно с тези сложности, одиторите трябва да коригират своите подходи, което включва подобряване на естеството, времето и обхвата на одитните процедури, за да управляват риска от откриване, свързан с тези сложни дейности. Следователно тези корекции подчертават необходимостта от стратегическо разпределение на ресурсите, като например разполагане на висококвалифицирани одитори за справяне с повишените рискове, присъщи на одитите, свързани с ESG. Тъй като ESG факторите продължават да се развиват, е наложително процесите на одит да се адаптират проактивно, като се гарантира, че могат ефективно да поддържат целостта и надеждността на оповестяванията за устойчивост.

Одитите за устойчивост извличат значителна полза от рамките на ESG чрез засилване на ролята на вътрешните одитори в насърчаването на устойчивото развитие чрез цялостен надзор на управлението. Рамките ESG позволяват на одиторите да интегрират безпроблемно съображенията за устойчивост в процесите на управление, като по този начин гарантират, че организационните стратегии са в съответствие с по-широките цели за устойчиво развитие. Тази интеграция не само помага при оценката на устойчивостта на бизнес практиките, но също

така осигурява увереност в областта на ESG, което е от решаващо значение за проверка на точността и надеждността на докладите за устойчивост. Нарастващите изисквания в сферата на ESG допълнително дават възможност на вътрешните одитори да подкрепят устойчивото развитие, като предлагат прозрения, които са от решаващо значение за заинтересованите страни, интересувани се от дългосрочната жизнеспособност и етичната позиция на бизнеса. Чрез вграждане на ESG критерии в техните одити, вътрешните одитори могат да идентифицират области за подобрене и да препоръчат интервенции, които подобряват усилията за устойчивост. По този начин ESG рамките служат като жизненоважен инструмент за одиторите при навигиране в сложността на съвременните одиторски процеси, като същевременно насърчават прозрачността и отчетността.

Целта на изследването е да се анализира влиянието на екологичните, социалните и управленските (ESG) критерии върху качеството и ефективността на одитите за устойчиво развитие. Изследването има за задача да идентифицира най-добрите международни практики за интеграция на ESG критерии в одиторските процеси, да оцени тяхното въздействие върху съвременните одиторски стандарти и да предложи стратегии за подобряване на одиторските подходи в контекста на устойчивото развитие. Целта включва и предоставяне на препоръки за одиторски фирми и регулаторни органи с оглед повишаване на доверието към корпоративната отчетност и прозрачността.

Изследователски въпроси

1. Как екологичните, социалните и управленските (ESG) критерии влияят върху процеса на одитиране за устойчиво развитие?
2. До каква степен съвременните одиторски стандарти адресират изискванията за устойчивост и ESG критерии?
3. Какви са най-добрите международни практики за интегриране на ESG в одиторските процеси и как могат да бъдат адаптирани в различни икономически и регулаторни контексти?

РАЗБИРАНЕ НА ESG КРИТЕРИИТЕ В ОДИТИТЕ ЗА УСТОЙЧИВОСТ

Компонентите на критериите за околната среда, социалните въпроси и управлението в одитите за устойчивост са многостранни и целят цялостна оценка на дългосрочната жизнеспособност и етичното

въздействие на компанията⁷. Екологичното измерение се фокусира върху използването на природните ресурси от компанията и нейния екологичен отпечатък. Това включва оценка на усилията за намаляване на емисиите, както в преките операции, така и във веригите за доставки, като по този начин се гарантира ангажиментът на компанията да минимизира въздействието си върху околната среда. Социалното измерение разглежда внимателно как една компания управлява взаимоотношенията с работната си сила, като гарантира справедливо отношение и етични практики по веригата на доставки. Той също така оценява по-широкото въздействие на операциите и продуктите на компанията върху заинтересованите страни, включително клиентите, като подчертава значението на поддържането на положителен социален отпечатък. И накрая, измерението на управлението подчертава необходимостта от етично бизнес поведение и стабилни практики на корпоративно управление. Това включва насърчаване на прозрачност и отчетност във всички операции, които са от решаващо значение за поддържане на доверието на заинтересованите страни и гарантиране на целостта на финансовото отчитане. Интегрирането на тези компоненти в одитите на ESG не само подчертава областите за подобрене, но също така подчертава отдадеността на компанията към устойчиви и отговорни бизнес практики.

При оценката на екологичните компоненти на ESG критериите се използва многостранен подход, обхващащ различни критични фактори, които отразяват екологичното управление на организацията. Един основен компонент е оценката на емисиите на парникови газове, често определяни количествено като въглероден отпечатък, който дава представа за общите емисии, произтичащи от дейностите на организацията, като по този начин подчертава нейния принос към изменението на климата. Успоредно с това, ефективното използване на енергийните ресурси се разглежда внимателно чрез показатели за енергийна ефективност, които оценяват колко добре една организация минимизира потреблението на енергия, като същевременно максимизира оперативната продукция, като по този начин намалява общото си въздействие върху околната среда. Друг важен аспект е управлението на отпадъците, където практиките за намаляване, рециклиране и изхвърляне на отпадъци се изследват щателно, за да се

⁷ Molnár, P. (2024). Linking sustainability reporting and energy consumption through global reporting initiative standards and sustainable development goals.. <https://doi.org/10.21203/rs.3.rs-3915357/v1>

гарантира, че организацията минимизира отпечатъка си върху околната среда, като същевременно насърчава практики за устойчиво управление на отпадъците. Взети заедно, тези компоненти подчертават по-широката цел на ESG за насърчаване на устойчиви бизнес практики, които смекчават отрицателните въздействия върху околната среда, като подтикват организациите да приемат по-съвестни и ефективни по отношение на ресурсите стратегии.

ПОВИШАВАНЕ ЕФЕКТИВНОСТТА НА ОДИТИТЕ ЗА УСТОЙЧИВОСТ

Интегрирането на екологични, социални и управленски критерии в рамката на одитите за устойчивост значително повишава тяхната ефективност, главно чрез засилване на фокуса на одиторите върху оценката на риска и контрола на качеството. От одиторите все повече се изисква да полагат повече усилия, когато се справят с рисковете, свързани с ESG, фактор, който пряко корелира с повишеното качество на одита. Този засилен фокус е не само от полза за самия процес на одит, но също така насърчава положителна връзка с групите, подкрепящи ESG, тъй като е по-вероятно тези заинтересовани страни да се ангажират и да подкрепят одити, които цялостно разглеждат опасенията на ESG. Освен това необходимостта от актуализирани стандарти за оценка на одитния риск е от първостепенно значение, тъй като включването на ESG риск в тези стандарти може да гарантира, че одитите за устойчивост са както уместни, така и задълбочени. Като изискват от одиторите да оценят компетентността на мениджърите при планирането на одита, тези одити могат да постигнат ниво на задълбоченост, което е от съществено значение за идентифициране и адресиране на потенциални рискове за ESG. Взети заедно, тези мерки подчертават необходимостта от постоянни корекции в одитните практики, за да се приспособят към развиващия се пейзаж на ESG, като по този начин се гарантира, че одитите за устойчивост остават ефективни и съобразени с по-широките цели на устойчивото развитие.

С нарастващата значимост на ESG (Environmental, Social, and Governance) критериите, ефективността на одитите в тази област става основен приоритет за организациите, които искат да отговорят на изискванията на съвременния бизнес и регулаторни изисквания. Успешното изпълнение на ESG одитите е свързано с внедряването на подходящи методи и технологии, които гарантират надеждност и прозрачност на данните, както и систематичното оценяване на екологичните, социалните и управленските аспекти на дейността на

компаниите. В тази връзка, има няколко ключови подхода, които могат значително да повишат ефективността на ESG одитите.

Първо, автоматизацията и анализът на данни са сред основните фактори за повишаване на ефективността на ESG одитите. Използването на автоматизирани системи за събиране и обработка на данни, както и на решения, базирани на изкуствен интелект и машинно обучение, намалява времето и усилията, необходими за одита. Тези технологии позволяват да се анализират големи обеми от информация и да се откриват несъответствия и рисковете в ESG показателите, като по този начин подобряват качеството и точността на одита.

Вторият подход е свързан с изграждането на стандартизирани ESG рамки и методологии. Придържането към международно признати стандарти като Global Reporting Initiative (GRI), Sustainability Accounting Standards Board (SASB) и Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) улеснява сравняването на резултатите между различни компании и отрасли. Стандартизацията прави ESG одитите по-систематични и подобрява тяхната съпоставимост, което е от ключово значение за ефективното отчитане и оценяване на устойчивостта на организациите.

Третият подход включва използването на специфични ESG показатели и ключови индикатори (KPI), които улесняват фокусирането върху най-важните аспекти на екологията, социалната отговорност и корпоративното управление. Чрез дефиниране на ясни и измерими ESG KPI одиторите могат да проследят напредъка на организацията в различни аспекти на устойчивостта и да оценят ефективността на предприетите мерки.

Друг важен подход за подобряване на ефективността на ESG одитите е прилагането на риск-базиран подход. Концентрирането върху най-значимите ESG рискове позволява по-ефективно разпределение на ресурсите и вниманието върху високорискови области, като се намалява времето за оценка на рисковете с по-ниска значимост. Това не само оптимизира процеса, но и осигурява по-пълна картина на потенциалните предизвикателства, които могат да окажат влияние върху устойчивостта на компанията.

Повишаването на квалификацията на одиторите в областта на ESG също е от съществено значение за успешното провеждане на одитите. Специализирани обучения и сертификационни програми по ESG практики, регулации и стандарти могат да подготвят одиторите за по-задълбочена и обективна оценка на устойчивостта на организациите,

като им осигурят необходимите знания и умения за работа със съвременни технологични решения.

Интеграцията на ESG данни в съществуващите системи за управление на данни е също един от факторите, допринасящи за по-голяма ефективност на одитите. Чрез включване на ESG показатели в ERP системи (като SAP и Oracle) достъпът до данни става по-лесен и бърз, което улеснява събирането и обобщаването на информацията, необходима за одита⁸.

Един от най-ефективните подходи за повишаване на качеството и надеждността на ESG одитите е включването на външни одиторски партньори и ESG специалисти. Това позволява на организациите да се възползват от опита и експертизата на външни специалисти, които могат да идентифицират добри практики и да предложат нови методи за оценка.

Накрая, насърчаването на прозрачност и яснота в комуникацията на резултатите от ESG одитите е ключов аспект за повишаване на доверието на заинтересованите страни. Ефективната комуникация на ESG резултати до мениджърските екипи и акционерите създава допълнителна мотивация за внедряване на устойчиви практики и за активно участие в подобряването на корпоративната отговорност.

Начини за различаване на критериите на ESG от традиционните стандарти за финансов одит

Разликата между ESG критериите и традиционните стандарти за финансов одит се крие главно в обхвата и характера на оценяваната информация⁹. ESG критериите обхващат нефинансова информация, която е жизненоважна за дългосрочната устойчивост на компанията, докато традиционният финансов одит се фокусира единствено върху финансовите показатели. Този по-широк обхват в ESG включва корпоративни политики, които са приложими, като по този начин изискват проактивен подход от компаниите за ефективно прилагане и докладване на тези политики. Обратно, традиционните финансови одити обикновено не оценяват прилагането на такива политики и са

⁸ Mao, T. (2024). the impact of sustainable development and spatial rationality planning of urban buildings under the guidance of local government policies: environmental policy and green building design principles. *Lex Localis - Journal of Local Self-Government*, 22(01), 197-216. [https://doi.org/10.52152/22.1.197-216\(2024\)](https://doi.org/10.52152/22.1.197-216(2024))

⁹ Orazalin, N. and Mahmood, M. (2021). Toward sustainable development: board characteristics, country governance quality, and environmental performance. *Business Strategy and the environment*, 30(8), 3569-3588. <https://doi.org/10.1002/bse.2820>

ограничени до оценки на финансовите резултати. Освен това ESG показателите изискват допълнителни счетоводни оповестявания, които надминават изискванията на традиционния финансов одит, отразявайки сложността и по-широкия набор от дейности, свързани с инвестициите в ESG. Тази сложност се усложнява от необходимостта фирмите да подобрят своите вътрешни системи, за да ги приведат в съответствие със стандартите за отчитане на ESG, като гарантират, че техните разкривания са точни и надеждни. В резултат на това подготовката на оповестяванията на ESG включва по-сложен процес, изискващ изчерпателно събиране на данни и анализ в сравнение с традиционните финансови одити. Тези разграничения подчертават необходимостта компаниите да се адаптират към ESG рамките чрез разработване на стабилни вътрешни механизми и осигуряване на съответствие с развиващите се стандарти, които управляват нефинансовото отчитане.

Най-добри практики при прилагане на ESG критерии

Интегрирането на екологични, социални и управленски критерии в процесите на одит изисква цялостен подход, който обхваща различни взаимосвързани области. Ключовата стратегия включва пълното включване на съображенията за ESG в съществуващата рамка за одит, като се гарантира, че оценката на стратегията за ESG на компанията е толкова строга и систематична, колкото тази на нейните финансови резултати. Тази интеграция трябва да бъде приведена в съответствие с международните практики, които все повече се насочват към цялостни одиторски процеси, като се набляга на необходимостта както от уверения за финансово, така и от нефинансово отчитане. Освен това прилагането на такива стратегии може да повиши доверието и ангажираността на инвеститорите, тъй като те осигуряват по-прозрачна и отговорна рамка за оценка на корпоративното поведение. Тази прозрачност е особено важна за компании в глобални индустрии, като нефт и газ, където интегрирането на ESG може значително да повлияе на оперативните и стратегически решения. За да се постигне това, от решаващо значение е одиторските фирми да възприемат интердисциплинарен подход, комбинирайки традиционния финансов одит с прозрения от специфични за ESG одити, за да насърчат всеобхватно разбиране на оперативния етос на компанията. Тази цялостна интеграция не само служи за посрещане на регулаторните изисквания, но и позиционира фирмите като лидери в устойчивите практики, като по този начин стимулира създаването на дългосрочна стойност и оперативната устойчивост.

Гарантиране на надеждността и точността на данните, свързани с ESG

Организациите могат да гарантират надеждността и точността на данните, свързани с ESG, чрез прилагане на многостранен подход, който включва както вътрешни, така и външни мерки. Ангажирането на външни доставчици на уверения, като счетоводни или консултантски фирми, е от съществено значение, тъй като те одитират ESG доклади, базирани на глобални стандарти, предоставяйки обективна оценка, която повишава доверието между заинтересованите страни¹⁰. Едновременно с това организациите трябва да се справят със съществуващите пропуски в наборите от данни ESG, за да се борят с риска от изобелване, като по този начин подобряват надеждността на данните. Прилагането на стабилен вътрешен контрол е друга жизненоважна стъпка, тъй като гарантира надеждно разкриване на ESG чрез създаване на систематичен подход към управлението на данните в рамките на организацията. Освен това използването на алтернативни данни може значително да допринесе за точността на данните, свързани с ESG. Този подход не само запълва празнините, оставени от традиционните източници на данни, но също така действа като слой за проверка, който подобрява валидността на самоотчетени данни и данни от трети страни. Чрез приемането на тези стратегии организациите могат да подобряват качеството на своите ESG данни, правейки ги по-достоверни и полезни за инвеститорите и другите заинтересовани страни.

РОЛИ, КОИТО ИГРАЯТ ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ ПРИ ОФОРМЯНЕТО НА НАЙ-ДОБРИТЕ ПРАКТИКИ ЗА ОДИТ НА ESG

Заинтересованите страни играят основна роля в оформянето на най-добрите практики за одит на ESG, като действат като влиятелни интерпретатори и преводачи на международните очаквания по отношение на устойчивостта¹¹. Техните интереси и изисквания помагат да се определят критериите и практиките около одита на ESG, насърчавайки компаниите да приведат своите стратегии в съответствие

¹⁰ Sarkar, S. (2023). role of environmental, social, and governance in achieving the un sustainable development goals: a special focus on india. *environmental Progress & sustainable Energy*, 42(6). <https://doi.org/10.1002/ep.14204>

¹¹ Amaral, M., Willerding, I., & Lapolli, É. (2023). Esg and sustainability: the impact of the pillar social. *Concilium*, 23(13), 186-199. <https://doi.org/10.53660/clm-1643-23j43>

с този външен натиск. Това привеждане в съответствие е допълнително улеснено от рейтингите на ESG, които служат като комуникационен мост между бизнеса и заинтересованите страни, като гарантират, че очакванията за устойчивост са както разбрани, така и изпълнени. Заинтересованите страни, включително инвеститори и рейтингови агенции, са неразделна част от процеса на формулиране на матрицата на съществеността и стратегията на компанията, като по този начин враждат своите интереси в ядрото на корпоративните ESG практики. Подобно участие на заинтересованите страни подчертава значението на тези групи не само в подчертаването на игнорираните проблеми, но и в стимулирането на приемането на нови практики, които са в съответствие с глобалните цели за устойчивост. Следователно компаниите се чувстват имплицитно задължени да включат гледните точки на заинтересованите страни в своите корпоративни стратегии, насърчавайки култура на прозрачност и отчетност в одита на ESG. Въпреки това, за да се гарантира ефикасността на тези практики, за фирмите е от решаващо значение да ангажират активно заинтересованите страни и да създадат рефлексивни процеси, които позволяват непрекъснато подобряване и адаптиране в одита на ESG.

ВЪЗДЕЙСТВИЕ НА ESG ВЪРХУ СЪВРЕМЕННИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

Включването на екологични, социални и управленски критерии в съвременните стандарти за одит значително трансформира одитната среда чрез повишаване на надеждността и прозрачността на докладите за устойчивост. ESG одитът играе ключова роля в предоставянето на потвърждение от трета страна за нефинансови оповестявания, които обхващат управлението на околната среда, социалните въздействия и управленските практики, като по този начин подобряват достоверността и надеждността на информацията за устойчивост както за бизнеса, така и за заинтересованите страни. Интегрирането на ESG фактори в одиторските практики налага систематичен подход, за да се гарантира, че тези критерии са последователно и задълбочено включени в процеса на одит. Тъй като одиторите са изправени пред нарастващ натиск да включат финансово значими ESG фактори в своята работа, те трябва да разработят систематични методи за подготовка, изпълнение и докладване на одита, за да поддържат целостта и пълнотата на своите оценки. Тази трансформация в одита също така изисква от одиторите да приоритизират важни ESG въпроси и да персонализират процедурите, за да осигурят надеждно разкриване на ESG, което от своя страна

подобрява отчетността и управлението в организациите. Следователно, включването на ESG критерии изисква стратегическа промяна в одиторските практики, като се набляга на необходимостта от непрекъснато адаптиране, за да се отговори на променящите се очаквания на заинтересованите страни и да се отговори на възникващите рискове, свързани с устойчивостта.

Влияние на одита на ESG на регулаторните изисквания

Интегрирането на екологичните, социалните и управленските фактори в процесите на одит фундаментално променя регулациите в световен мащаб, главно чрез адаптиране на съществуващите рамки, за да отрази по-холистичен подход към устойчивостта и управлението¹². Тази промяна е очевидна в повишената сложност и обхват на регулациите, предназначени да обхванат нефинансовата отчетност, като по този начин налагат допълнителни разходи за съответствие на одиторските фирми. Тъй като одитът на ESG става все по-разпространен, одиторските фирми трябва да адаптират своите методологии и да инвестират в нови технологии и обучение, за да отговорят на тези строги изисквания, като по този начин понасят допълнителни финансови и оперативни тежести. Освен това регулаторната среда е повлияна от значителни политически инициативи, като например Директивата за реформа на одита на Европейския съюз, която има за цел да подобри качеството и прозрачността на одита чрез изискване за изчерпателно оповестяване на ESG фактори. Тази регулаторна динамика подчертава важността на ролята на одиторите за гарантиране, че организациите не само спазват тези развиващи се изисквания, но също така се ангажират с устойчиви и отговорни управленски практики. Поради това има належаща необходимост от проактивни мерки от страна на одитори, регулатори и създатели на политики за ефективно справяне с тези предизвикателства и улесняване на по-плавен преход към регулаторна рамка, която напълно интегрира съображенията за ESG.

¹² Fernández, C., Giménez, C., Sierra, V., & Kazeminia, A. (2015). Does implementing social supplier development practices pay off?. *Supply Chain Management an international Journal*, 20(4), 389-403. <https://doi.org/10.1108/scm-07-2014-0239>

ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА, С КОИТО СЕ СБЛЪСКВАТ ОДИТОРИТЕ ПРИ ПРИВЕЖДАНЕТО В СЪОТВЕТСТВИЕ НА ESG КРИТЕРИИТЕ СЪС СЪЩЕСТВУВАЩИТЕ СТАНДАРТИ

Одиторите са изправени пред няколко предизвикателства, когато се опитват да приведат в съответствие екологичните, социалните и управленските критерии със съществуващите стандарти, главно поради променящия се характер и сложността на проблемите, свързани с ESG¹³. Едно основно предизвикателство е липсата на всеобхватна експертиза и познания по ESG сред бордовете, одитните комитети и вътрешните одитори, което възпрепятства развитието на сплотена рамка за разбиране на причините и последствията от интегрирането на ESG в одиторските практики. Тази празнина в знанията се усложнява допълнително от необходимостта да се включат финансово съществени въпроси, свързани с ESG, в техниката на одит, което изисква от одиторите ефективно да разпределят ресурсите, като същевременно се фокусират върху значителни рискове, свързани с ESG. Нещо повече, привеждането в съответствие на практиките за одит и осигуряване със стандартите ESG има значителни последици за регулаторите и одиторите, тъй като нововъзникващите тенденции в докладването на ESG изискват преоценка на текущите методологии. За да се справят с тези предизвикателства, за одитиращите органи е от решаващо значение да инвестират в обучение, специфично за ESG, и да разработят стабилни рамки, които могат да се приспособят към гъвкавия характер на ESG стандартите. Освен това, насърчаването на сътрудничеството между регулаторите, одиторите и организациите може да подобри привеждането в съответствие на ESG критериите със съществуващите стандарти за одит, което в крайна сметка води до по-последователни и сравними ESG оповестявания.

КАЗУСИ ОТ ИНТЕГРИРАНЕ НА ESG В ОДИТА

Един успешен пример за прилагане на ESG критерии в одитите е интегрирането на **сателитна оценка на метан**, която се е доказала като ефективен инструмент за повишаване на точността и надеждността на

¹³ Kumar, K. and Prakash, A. (2019). developing a framework for assessing sustainable banking performance of the indian banking sector. social Responsibility Journal, 15(5), 689-709. <https://doi.org/10.1108/srj-07-2018-0162>

ESG одитите¹⁴. Този иновативен подход не само помага на одиторите, като предоставя прецизни данни за околната среда, но също така се привежда в съответствие със съвременните технологични постижения, като Audit 4.0, за да осигури цялостна увереност в ESG. Освен това, чрез използване на такива усъвършенствани методологии, одиторските фирми могат да се справят със сложността, свързана с докладването и увереността на ESG, като по този начин насърчават стабилна рамка за интегрирана увереност. Включването на авангардни технологии и акцентът върху специализираното обучение за одитори подчертават значението на балансирането на подробната оценка на ESG критериите с управлението на разходите, което е от решаващо значение за устойчивостта на одиторските практики и дългосрочния организационен успех. Тези подобрения подчертават критичната роля на качеството на одита и иновативните практики за легитимиране и успешно прилагане на ESG стратегии във фирмите, което в крайна сметка води до повишено доверие на заинтересованите страни и фирмена репутация.

Интеграцията на екологичните, социалните и управленските (ESG) критерии в одиторските практики е важен етап в развитието на устойчивото корпоративно управление. Примери от различни сектори и компании демонстрират как ESG може да повлияе на качеството на одитите, както и да създаде предизвикателства, които изискват иновативни решения.

Пример от енергийния сектор показва, че голяма международна енергийна компания е внедрила ESG критерии, за да подобри устойчивостта на своите операции. Одитът е насочен към оценка на емисиите на парникови газове, политиките за здраве и безопасност на служителите, както и въздействието върху местните общности. Анализът разкрива напредък в намаляването на директните въглеродни емисии, но идентифицира пропуски в отчитането на непреки емисии (Score 3). На компанията е препоръчано да въведе по-прозрачни механизми за докладване на своето въздействие върху околната среда и да засили мониторинга на социалните инициативи.

В **банковия сектор** ESG критерии са интегрирани в инвестиционните и кредитните политики на голяма финансова институция. Одитът има за цел да провери как тези критерии влияят

¹⁴ Xu, P., Chen, L., & Dai, H. (2022). Pathways to sustainable development: corporate digital transformation and environmental performance in china. *Sustainability*, 15(1), 256. <https://doi.org/10.3390/su15010256>

върху вземането на финансови решения. Оценката на документацията за кредитиране разкрива липса на стандартизиран подход за оценка на ESG рисковете при кредитополучателите. Освен това, одитът показва, че банката инвестира в зелени проекти, но липсва детайлно проследяване на устойчивите резултати. Препоръчани са стандартизирани критерии за оценка на ESG аспектите и редовни обучения за служителите.

Малка производствена компания служи като **пример за прилагане на ESG критерии в по-малък мащаб**. Одитът анализира енергийната ефективност на производството, програмите за управление на отпадъците и условията на труд. Въпреки че компанията показва напредък в рециклирането и използването на екологични материали, са идентифицирани недостатъци в управлението на енергийните ресурси. Препоръчани са инвестиции в устойчиво оборудване и въвеждане на система за мониторинг на социалните показатели.

Технологична компания също предоставя **информативен казус** относно интеграцията на ESG в одиторските процеси. Одитът се фокусира върху устойчивостта на доставките, политиките за равенство и многообразие, както и програмите за развитие на служителите. Докладът показва, че компанията има стабилна политика за устойчивост на веригата за доставки, но липсва ясно измерване на въздействието на инициативите за многообразие. Одиторите препоръчват въвеждането на метрики за оценка на социалните резултати и повишаване на прозрачността в корпоративната отчетност.

Тези примери демонстрират, че интеграцията на ESG критерии изисква гъвкав подход, съобразен със спецификата на сектора и компанията. Основните предизвикателства включват липсата на стандартизирани методологии, пропуски в докладването и необходимостта от развитие на нови механизми за оценка и проследяване. В същото време, ESG интеграцията предоставя възможност за подобряване на корпоративната отчетност, засилване на доверието към организациите и насърчаване на устойчивото развитие. Това подчертава ключовата роля на одиторите в прехода към устойчиво корпоративно управление.

Подход на различните индустрии към ESG одита

При изследване на начина, по който различните индустрии подхождат към одита на ESG, става ясно, че има както споделени практики, така и различни фокусни точки в различните сектори. Например, производствените компании често приемат ESG стратегии за

управление на риска, подобни на тези, използвани от големите корпорации, което показва сближаване на практиките в тези сектори. Това сходство предполага, че производствените фирми дават приоритет на структурирана и всеобхватна рамка в своите процеси за одит на ESG, вероятно поради сложността и мащаба на техните операции. Обратно, секторът на услугите показва уникален акцент върху идентифицирането и мониторинга на риска като основни компоненти на управлението на риска от ESG. Тъй като идентифицирането на риска е основна дейност за половината компании в сектора на услугите, има ясен фокус върху задълбочено разбиране на потенциалните рискове, преди те да се проявят. Освен това мониторингът на риска представлява 40% от усилията за управление на риска в сектора на услугите, което подчертава критичната му роля за поддържане на постоянна осведоменост и контрол върху идентифицираните рискове¹⁵. Този двоен акцент в сектора на услугите подчертава проактивния подход към одита на ESG, където идентифицирането и непрекъснатото наблюдение на рисковете гарантира, че компанията могат бързо да се адаптират към всякакви промени в своя рисков профил. Взети заедно, тези прозрения подчертават необходимостта от специфични за индустрията адаптации в практиките за одит на ESG, където всеки сектор използва своите силни страни и адресира уникалните си предизвикателства, за да насърчи устойчиви и отговорни бизнес операции.

Поуки, които могат да бъдат извлечени от компанията, които са интегрирали ефективно ESG критерии

При изследване на практиките на компанията, които ефективно са интегрирали екологични, социални и управленски критерии, става ясно, че многостранен подход, съчетаващ технически и социални процеси, е от съществено значение за успеха. Социалните процеси са инструмент за насърчаване на цялостно когнитивно разбиране на ESG критериите, като по този начин повишават способността на организацията да прилагат тези принципи ефективно. Това когнитивно разбиране е допълнително подкрепено от технически процеси, които служат за подкрепа и структуриране на социалните инициативи в компанията. Тази симбиотична връзка между технически и социални процеси подчертава сложността и взаимозависимостта, присъщи на

¹⁵ Tyan, J. (2024). How environmental, social, and governance implementation and structure impact sustainable development goals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 31(4), 3235-3250. <https://doi.org/10.1002/csr.2721>

успешната интеграция на ESG. Въпреки това остава недостатъчно използване на изкуствения интелект в управлението на риска от ESG, което представлява значителна възможност за подобрение. Като възприемат AI, компаниите могат потенциално да подобрят ефективността и обхвата на своите оценки на риска от ESG, като по този начин напреднат в общите си усилия за интеграция. За да се преодолеят съществуващите пропуски, едно по-стратегическо включване на ИИ в ESG процесите би могло значително да укрепи устойчивостта на практиките за управление на риска. Такива подобрения не само подобряват контрола и докладването на риска, но също така дават възможност на организациите да вземат по-информирани, устойчиви решения, като в крайна сметка укрепват своите бизнес модели в съответствие с принципите на ESG.

БЪДЕЩИ ТЕНДЕНЦИИ В ОДИТИТЕ НА ESG И УСТОЙЧИВОСТТА

Бъдещето на ESG в одита се оформя от няколко нововъзникващи тенденции, които наблягат на интегрирането на интердисциплинарни рамки и подобряването на системите за докладване. Една от ключовите промени е преминаването към по-холистичен подход, който обединява екологичните науки, инженерството и социалните науки, като по този начин операционализира ESG одита по-ефективно. Тази интердисциплинарна конвергенция е от съществено значение за установяване на рамки, които улесняват изследванията и напредват практиките за одит на ESG. С нарастването на търсенето на стабилни и достоверни ESG отчети съществува належаща необходимост от обучение на работна сила, оборудвана с интердисциплинарни умения, за да отговори на очакванията на пазара. Освен това, адаптирането на традиционните счетоводни системи за привеждане в съответствие с развиващите се изисквания за разкриване на ESG е от решаващо значение, тъй като ще повиши надеждността и ефективността на системите за отчитане, като по този начин ще оформи бъдещето на устойчивите финанси. Тези развиващи се практики не само целят да насърчат справедливи и устойчиви общества, но и да установят отчитането на ESG като глобален стандарт, което показва преминаване към корпоративна устойчивост. За да се постигне тази трансформация, наложително е да се съсредоточите върху повишаване на точността на данните, стандартизиране на показателите за устойчивост и усъвършенстване на форматите за разкриване на информация, което от своя страна ще повиши прозрачността и въздействието на отчитането на

ESG. Следователно, интегрирането на тези нововъзникващи тенденции в одита на ESG е от решаващо значение за постигане на глобалните цели за устойчивост и посрещане на нарастващите изисквания на инвеститори и заинтересовани страни.

Технологичният напредък, особено в областта на изкуствения интелект, променя практиките за одит на ESG, като въвежда както предизвикателства, така и възможности за компаниите. Отговорността за идентифициране и докладване на проблеми, свързани с AI, все повече се възлага на самите компании, което налага стабилни вътрешни практики за одит на ESG за управление на тези сложности. Тъй като пейзажът на рисковете от ИИ продължава да се развива, компаниите, които не успеят да разпознаят и да се справят напълно с тези нововъзникващи предизвикателства, могат да се сблъскат със значителни финансови последици, които от своя страна биха могли да повлияят отрицателно на техните рискови профили на ESG. Това изместване на отговорността подчертава една по-широка тенденция, при която рейтинговите агенции за ESG все повече се фокусират върху това как компаниите интегрират технологичния напредък в своите ESG рамки. Освен това, трудностите, с които се сблъскват компаниите при идентифицирането на всички потенциални рискове, свързани със системите за ИИ, подчертават необходимостта от цялостни одити на ESG, които могат точно да уловят тези предизвикателства. Тъй като одитът на ESG се развива, за да се приспособи към сложността, въведена от AI, за компаниите става изключително важно не само да разпознават, но и проактивно да докладват своите проблеми, свързани с AI, като част от техните ESG задължения. Това интегриране на AI в одита на ESG все още е нововъзникваща област, която налага непрекъснато адаптиране и разработване на строги критерии, за да се гарантира, че анализите на ESG остават уместни и ефективни в лицето на технологичните промени. Като такива, компаниите, рейтинговите агенции и инвеститорите трябва да си сътрудничат, за да разработят стабилни рамки и методологии, които могат ефективно да адресират и включат нюансите на напредъка на AI в одитните практики на ESG.

Глобалните стандарти за одит са готови за трансформация, тъй като потенциалното развитие на ESG все повече изисква интегриране в одиторските практики. Появата на правно обвързващи стандарти за оповестяване на устойчивостта може да послужи като основен фактор, фундаментално прекроявайки областта на одита, за да включва стабилни критерии за ESG. Понастоящем липсата на задължително отчитане на ESG ограничава влиянието му; бъдещите разпоредби обаче

биха могли да променят тази динамика чрез налагане на последователни и изчерпателни оповестявания. Тъй като докладването за устойчивост става все по-разпространено, има очаквана промяна към признаване на ESG фактори в рамките на одиторските стандарти, водени от необходимостта от систематично докладване на нефинансова информация. Привържениците на стандартизацията твърдят, че последователното отчитане на ESG ще подобри сравнимостта на представянето на компанията, като по този начин ще подпомогне еволюцията на стандартите за одит, за да отговори на тези изисквания. В светлината на тези развития компаниите може все повече да търсят външни одиторски услуги, за да осигурят независима увереност на своите усилия за устойчивост, като допълнително повлияят на интегрирането на ESG в одиторските практики. Тази прогресия подчертава необходимостта от сплотена рамка, която съгласува надзора на управлението с устойчивостта, като гарантира, че глобалните стандарти за одит ефективно отговарят на нарастващите изисквания на ESG ландшафта.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Интеграцията на екологичните, социалните и управленските (ESG) критерии в одиторските процеси играе ключова роля за подобряване на качеството, прозрачността и ефективността на одитите за устойчиво развитие. Настоящото изследване подчертава нарастващото значение на ESG факторите като инструмент за отчитане и оценка на устойчивостта на организациите в условията на засилваща се обществена и регулаторна натиск.

Анализът на най-добрите практики от различни сектори показва, че ESG интеграцията не само подобрява отчетността и доверието към корпоративните политики, но и предоставя нови възможности за одиторите да добавят стойност към своите услуги. Одитирането на ESG аспекти обаче изисква преодоляване на значителни предизвикателства, включително липсата на стандартизирани методологии, различията в националните регулаторни рамки и необходимостта от специфични компетенции у одиторите.

Изследването разкрива няколко ключови аспекта:

1. Влияние върху одиторските стандарти: ESG критериите изискват адаптация на съвременните одиторски стандарти, за да се осигури тяхната релевантност спрямо новите изисквания за устойчивост. Международните стандарти следва да интегрират ясни

насоки за оценка на екологичните и социалните показатели, както и за управленските практики, свързани с устойчивото развитие.

2. Практическо приложение на ESG: Казусите показват, че организациите, които успешно интегрират ESG критерии в своите операции и отчетност, постигат по-добри резултати не само в екологичен и социален план, но и в укрепването на своето пазарно позициониране. Това изисква стратегическо сътрудничество между одиторите, регулаторите и организациите, което да улесни прилагането на ESG принципите.

3. Ролята на одиторите: Одиторите играят централна роля като медиатори между организациите и заинтересованите страни. Те трябва да осигуряват обективна оценка на ESG практиките, базирана на прозрачни и измерими показатели. За да отговорят на нарастващите изисквания, одиторите трябва да развиват нови компетенции, включително познания в областта на устойчивото развитие, и да използват технологични иновации за подобряване на анализа и докладването.

4. Предизвикателства и възможности: Липсата на единни стандарти за ESG оценка създава трудности за одиторите, особено в глобален контекст, където регулаторните изисквания варират значително. Въпреки това, ESG критериите предлагат възможност за трансформация на одиторската професия, като я насочват към активно участие в прехода към устойчиво бъдеще.

В заключение, интеграцията на ESG критерии в одитите за устойчиво развитие представлява не само предизвикателство, но и възможност за трансформация на одиторската практика. Чрез прилагане на най-добрите практики, разработване на иновативни стандарти и сътрудничество между различните заинтересовани страни, одиторите могат да играят важна роля в изграждането на по-прозрачна, отговорна и устойчива корпоративна среда. Този процес ще изисква непрекъснато усъвършенстване на компетенциите, адаптация към новите изисквания и засилване на регулаторните рамки, за да се осигури дългосрочно въздействие върху устойчивото развитие на глобално и локално ниво.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

1. Zatonatska, T. (2024). A comprehensive analysis of the best practices in applying environmental, social, and governance criteria within the energy sector. *Energies*, 17(12), 2950. <https://doi.org/10.3390/en17122950>

2. Grabara, J., Dabylova, M., & Alibekova, G. (2020). impact of legal standards on logistics management in the context of sustainable development. *Acta Logistica*, 7(1), 31-37. <https://doi.org/10.22306/al.v7i1.155>
3. Barbosa, A., Crispim, M., Silva, L., Morioka, S., & Souza, V. (2023). Integration of environmental, social, and governance (esg) criteria: their impacts on corporate sustainability performance. *Humanities and social Sciences Communications*, 10(1). <https://doi.org/10.1057/s41599-023-01919-0>
4. Hatanaka, M., Konefal, J., & Constance, D. (2011). A tripartite standards regime analysis of the contested development of a sustainable agriculture standard. *Agriculture and Human Values*, 29(1), 65-78. <https://doi.org/10.1007/s10460-011-9329-7>
5. Brandi, C. (2016). sustainability standards and sustainable development – synergies and trade-offs of transnational governance. *sustainable development*, 25(1), 25-34. <https://doi.org/10.1002/sd.1639>
6. Reynolds, S. (2024). Exploring the role of governance mechanisms in promoting sustainability across supply chains.. <https://doi.org/10.21203/rs.3.rs-4286347/v1>
7. Molnár, P. (2024). Linking sustainability reporting and energy consumption through global reporting initiative standards and sustainable development goals.. <https://doi.org/10.21203/rs.3.rs-3915357/v1>
8. Mao, T. (2024). the impact of sustainable development and spatial rationality planning of urban buildings under the guidance of local government policies: environmental policy and green building design principles. *Lex Localis - Journal of Local Self-Government*, 22(01), 197-216. [https://doi.org/10.52152/22.1.197-216\(2024\)](https://doi.org/10.52152/22.1.197-216(2024))
9. Orazalin, N. and Mahmood, M. (2021). Toward sustainable development: board characteristics, country governance quality, and environmental performance. *Business Strategy and the environment*, 30(8), 3569-3588. <https://doi.org/10.1002/bse.2820>
10. Sarkar, S. (2023). role of environmental, social, and governance in achieving the un sustainable development goals: a special focus on india. *environmental Progress & sustainable Energy*, 42(6). <https://doi.org/10.1002/ep.14204>
11. Amaral, M., Willerding, I., & Lapolli, É. (2023). Esg and sustainability: the impact of the pillar social. *Concilium*, 23(13), 186-199. <https://doi.org/10.53660/clm-1643-23j43>

12. Fernández, C., Giménez, C., Sierra, V., & Kazeminia, A. (2015). Does implementing social supplier development practices pay off?. *Supply Chain Management an international Journal*, 20(4), 389-403. <https://doi.org/10.1108/scm-07-2014-0239>
13. Kumar, K. and Prakash, A. (2019). developing a framework for assessing sustainable banking performance of the indian banking sector. *social Responsibility Journal*, 15(5), 689-709. <https://doi.org/10.1108/srj-07-2018-0162>
14. Xu, P., Chen, L., & Dai, H. (2022). Pathways to sustainable development: corporate digital transformation and environmental performance in china. *Sustainability*, 15(1), 256. <https://doi.org/10.3390/su15010256>
15. Tyan, J. (2024). How environmental, social, and governance implementation and structure impact sustainable development goals. *Corporate social Responsibility and environmental Management*, 31(4), 3235-3250. <https://doi.org/10.1002/csr.2721>

Емилия Миланова

**ОЩЕ ЗА АДМИНИСТРАТИВНОТО
ОБСЛУЖВАНЕ НА ПРИНЦИПА "ЕДНО
ГИШЕ" В БЪЛГАРСКАТА
АДМИНИСТРАТИВНА ПРАКТИКА**



ГОДИШНИК НА ВУАРР

ТОМ XII



UNIVERSITY OF AGRIBUSINESS AND RURAL DEVELOPMENT
YEARBOOK, VOLUME XII, 2024

**MORE ABOUT ADMINISTRATIVE SERVICES
BASED ON THE “ONE-STOP SHOP” PRINCIPLE
IN BULGARIAN ADMINISTRATIVE PRACTICE**

Emilia Milanova

Abstract: The modernization of public administration and its activities has been one of the main priorities of Bulgarian government policies in recent years. These governments have consistently implemented administrative reforms, aiming to shape its vision as professional, politically neutral, and accountable to society. Improving administrative services is a key element in realizing this policy. Public attitudes and expectations, along with the dissatisfaction of citizens and businesses in their interactions with the administration when obtaining information and administrative services, require a new reevaluation of policies in the field of administrative services. These policies must elevate the provision of administrative services as a leading principle of the administration, which operates not for itself but for the benefit of citizens and businesses, while minimizing conditions for corruption.

In recent years, municipal service and information centers have been established in dozens of Bulgarian municipalities. The “one-stop shop” principle has been introduced in the central administration and regional administrations. This approach addresses the growing demand for quality administrative services, the integration of modern management practices and technologies, and the need for greater transparency in the functioning of the

Bulgarian administration. This Improving administrative services is a key element in the modernization of public administration and its activities.

In recent years, Bulgaria has adopted numerous documents aimed at enhancing administrative services in public administration. Some of the more important ones include:

- The Concept for Improving Administrative Services in the Context of the “One-Stop Shop” Principle and the Basic Model of “One-Stop Shop” Service Delivery;
- The Strategy for Modernizing Public Administration: From Accession to Integration;
- The Regulation on Administrative Services, among others.

There are relatively few publications in Bulgaria about administrative services provided through service and information centers and the “one-stop shop” principle.

This study does not claim to be exhaustive but represents the author’s attempt to address many aspects of the aforementioned administrative services

Keywords: Administrative services, administrative services based on the “onestop shop” principle, service and information centers.

ОЩЕ ЗА АДМИНИСТРАТИВНОТО ОБСЛУЖВАНЕ НА ПРИНЦИПА "ЕДНО ГИШЕ" В БЪЛГАРСКАТА АДМИНИСТРАТИВНА ПРАКТИКА

Емилия Миланова

Резюме: Модернизирането на държавната администрация и нейната дейност е сред основните приоритети в политиката на българските правителства през последните години, които целенасочено осъществяват реформи в администрацията, като се стремят да определят нейната визия като професионална, политически неутрална и отговорна пред обществото. Подобряването на административното обслужване е ключов елемент от реализацията на тази политика. Обществените нагласи и очаквания, недоволството на гражданите и бизнеса при контактите с администрацията по повод получаването на информация и административни услуги налагат ново преосмисляне на политиката в областта на административното обслужване и издигането ѝ във водещ принцип на администрацията, която не функционира сама за себе си, а заради гражданите и бизнеса, отстранявайки максимално условията за корупция.

През последните няколко години в десетки български общини бяха изградени общински центрове за услуги и информация. В централната администрация и областните администрации беше въведено обслужване на принципа „едно гише“. По този начин се отговори на непрекъснато растящите потребности от качествени административни услуги, навлизането на съвременни управленски подходи и технологии, както и нуждата от повече прозрачност в работата на администрацията в България. Така се постави основата на модернизирането на държавната администрация.

Подобряването на административното обслужване е ключов елемент от модернизирането на държавната администрация и нейната дейност.

В последните години в България се приети редица документи, насочени към усъвършенстване на административното обслужване в държавната администрация. Някои от по-важните са:

- Концепцията за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише” и Базисен модел на обслужване на „едно гише”;

- Стратегията за модернизиране на държавната администрация от присъединяване към интегриране;

- Наредбата за административното обслужване;

- Стратегията за развитие на държавната администрация – 2014-2020 и др.

В България са малко публикациите за административното обслужване посредством центрове за услуги и информация и „едно гише”.

Настоящата студия не претендира за изчерпателност, но е опит на автора да обхване много аспекти на цитираното административно обслужване.

Ключови думи: административно обслужване, административно обслужване на принципа „едно гише”, центрове за услуги и информация.

УВОД

Началото на нормативно регламентиране организацията на административното обслужване в България е поставено през далечната 1975 г., когато е приета Единната държавна система за деловодство. Тя регламентира единни правила в дейността на администрациите в областта на административното обслужване и деловодната дейност. Въведени са хартиени регистрационно-контролни карти за регистриране на входящата, изходящата и вътрешно-административна кореспонденция. На база на регистрационно-контролните карти са създадени книжни регистри за регистрация на документооборота. Заповедите са се регистрирали в заповедна книга.

Към настоящия момент разпоредбите на Единната държавна система за деловодство са остарели и неприложими, поради което в чл.154 на Наредбата за вътрешен оборот на електронни документи и документи на хартиен носител в администрациите е предвидена възможността със заповед за утвърждаване на вътрешни правила за организация на административната дейност да се отмени действието на съществуващите аналогични правила, създадени по модела на Единната държавна система за деловодство.

Развитието на политиката по отношение на подобряване на административното обслужване е заложено още в Стратегията за изграждане на модерна административна система на Република България.

Законът за администрацията предвижда общата администрация да осъществява дейности по административно обслужване на граждани и юридически лица.

Законът за държавния служител формулира конкретния начин на изпълнение на служебните задължения на държавните служители, включително на тези, осъществяващи административното обслужване.

Конкретни мерки за подобряване организацията на административното обслужване се предприеха в резултат на протоколно решение на Министерския съвет по т. 31 от заседание на 1 юни 2000 г. То насочва усилията към създаване функционална основа на административното обслужване – връзките между административните звена, персоналната отговорност и сроковете на осъществяване на отделната административна услуга, въвеждането на принципите на отчетност на всички нива по отношение развитието на административното обслужване. Поставиха се и точни изисквания за създаване на прозрачност в действията на администрацията, като се начертаха и конкретни задачи във връзка с информационната осигуреност на административните услуги. Предвиди се осигуряването на връзката между централните и териториалните органи на изпълнителната власт в тази насока на базата на дебат между областните управители и гражданите и органите на местното самоуправление. То определи и кръга на субектите, които да осъществяват предвидените действия – министри, председатели на агенции, държавните комисии, областните управители, ръководителите на структури, създадени със закон¹.

Бялата книга на българското електронно правителство въвежда следното определение за административното обслужване – процес на предоставяне на услуги с адекватна организация на администрацията.

В допълнителните разпоредби на Закона за администрацията е регламентирано, че административно обслужване е всяка дейност по извършване на административни услуги от структурите на администрацията и от организации, предоставящи обществени услуги.

Следваща стъпка в еволюцията на административното обслужване е въвеждането в администрациите на електронни системи за регистрация и контрол на документооборота (деловодни програми). А по-късно - развитие на деловодните системи в комплексни електронни системи за управление на документооборота и организация на административната дейност.

¹ Концепция за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“.

Важна стъпка в усъвършенстването на административното обслужване е създаването на центрове за услуги и информация, както и изграждане на места, за обслужване на принципа „едно гише”.

Впоследствие със създаването на интернет сайтове на администрациите в тях се изнася информация за административните услуги. В по-късен етап развитието продължава с изнасяне в сайтовете на формуляри и заявки за административни услуги, с възможност за изтегляне на формулярите и получаване от заявителите на информация по Интернет за изпълнението на услугите.

В по-ново време развитието на административното обслужване се свързва с реализация на отделни проекти за електронно предоставяне на административни услуги, като част от електронното правителство, както и реализирането чрез разработване на допълнителни програмни средства на автоматизиран документооборот между информационни системи за управление на административната дейност, разработени от различни фирми (например между „Архимед” и „Акстър”).

Ще насоча вниманието към създаването на центрове за услуги и информация на гражданите, както и изграждане на места, за обслужване на принципа „едно гише” като важна основна крачка за усъвършенстване на административното обслужване в Република България.

ЦЕНТЪР ЗА УСЛУГИ И ИНФОРМАЦИЯ НА ГРАЖДАНИТЕ

Значително модернизиране на държавната администрация в България в т.ч. и на административното обслужване се постигна с откриване на центрове за услуги и информация на гражданите, а в последствие и въведените места за обслужване на принципа „едно гише”.

За първи път идеята за създаване на центрове за услуги и информация на гражданите получи гласност на организираната през март 1998 г. от Фондацията за реформа в местното самоуправление (ФРМС) международна конференция на тема – „Гражданско участие в местното самоуправление”, където бяха споделени полски и американски практики в тази сфера. Създаден бе екип за новаторски практики в местното самоуправление, сформиран от Програма “Инициатива местно самоуправление” на Американската агенция за международно развитие (ААМР). В него се включват специалисти от 5 общински администрации с богат практически опит – Благоевград, Габрово, Добрич, Стара Загора, Хасково – и представители на Фондацията за реформа в местното самоуправление. Екипът се

запознава с различни варианти на организация на предоставянето на услуги и информация за гражданите в няколко общини в Полша и Съединените американски щати (САЩ)². На база тези модели и след като отчитат действащото българско законодателство и традиции, участниците изработват за своите общини стратегии за изграждането на такива центрове. Направен е и обстоен анализ на необходимите технически и програмни средства за изграждането на базите данни. Целта е автоматизиране на процесите и изпълнението на услугите за граждани и синхрон на различни отдели в общините. В резултат на това в периода от октомври 1998 до август 1999 година се откриват първите в България центрове за услуги и информация на гражданите – в общините Стара Загора, Габрово, Хасково, Добрич и Благоевград, които стават водещ модел за всички общински администрации.

Натрупаният богат практически опит се доразвива и се предава от Екипа за новаторски практики на 5 нови общински центъра - в Русе, Видин, Свищов, Силистра и Козлодуй, изградени през 2000 г. с финансовата подкрепа на ААМР по програма “Дунавска инициатива” на ФРМС. Паралелно с това редица общини, отново на база опита на водещите общини-модели, се заемат с изграждането на подобни центрове със собствени сили.

Характерно за общинския център за услуги и информация е, че осигурява строго регламентирано по качество и срок обслужване на граждани и фирми. Всички стъпки – от момента за заявка на административната услуга до момента на окончателното ѝ изпълнение – са абсолютно прозрачни за управленския екип на общината.

Успехът на общинските центрове, много често наричани „услуги на едно гише”, „еврогише”, one-stop shop и др. се дължи на компетентното и добре обмислено внедряване на съвременни компютърни технологии, систематично обучение и повишаване на квалификацията на служителите и не на последно място, на засиления контрол, който ръководството на общината оказва в процеса на предоставяне на административни услуги на потребителите³.

² Екип за новаторски практики в местното самоуправление. Създаване на общински центрове за услуги и информация на гражданите. София, 2001, Фондация за реформа в местното самоуправление, с. 3.

³ Екип за новаторски практики в местното самоуправление. Подобряване обслужването на граждани в малките общини: концепция и примери. София, 2001, Фондация за реформа в местното самоуправление, с. 5-6.

При създаване на собствен център за услуги и информация за гражданите всяка община прилага свой индивидуален подход, съобразен с възможностите за пространствено ситуиране на работните места и с внедрената административна практика. Независимо от това, че целите са едни и същи, реализацията на всеки отделен проект в организационно, функционално и технологично отношение е твърде разнообразна и носи определена специфика⁴.

Доказани предимства на общинските центрове за услуги и информация за потребителите на административни услуги са:

- повишаване на качеството и бързината на обслужването;
- централизиране на услугите;
- приятна и делова обстановка за потребителите на общински услуги;
- елиминиране на възможни корупционни практики чрез пресичане на контакта между потребител и пряк изпълнител на услугите;
- спестяване на време и усилия на гражданите;
- ясни правила, точен регламент и координация между отделите, извършващи административните услуги;
- непрекъснат автоматизиран контрол от ръководството на действията на служителите при извършване на услугите;
- подпомага се вземането на рационални и ефективни управленски решения въз основа на изградените информационни системи и др.

АЛГОРИТЪМ И ТЕХНОЛОГИЧНИ АСПЕКТИ ПО СЪЗДАВАНЕ НА ЦЕНТЪР ЗА УСЛУГИ И ИНФОРМАЦИЯ НА ГРАЖДАНИТЕ

Създаването на център за услуги и информация на гражданите (ЦУИГ) протича в три фази:

- идеен проект;
- реализиране на проекта;
- експлоатация.

В първите две фази по определен ред следва да се извършат поредица от действия, които подготвят базата за следващата фаза. Последната фаза – експлоатация – като правило представлява рутинно

⁴ Екип за новаторски практики в местното самоуправление. Създаване на общински центрове за услуги и информация на гражданите. София, 2001, Фондация за реформа в местното самоуправление, с. 5.

повтарящи се операции и тежестта тук пада върху стриктното спазване на приетата работна технология.

На фаза – идеен проект следва точно да се отговори на основните технически и организационни въпроси, свързани с формулирането на изходното задание. Първият от тези въпроси е – Какви услуги за гражданите ще се реализират в конкретния център? Услугите първоначално следва да се определят по функционални направления и на базата на това кои са най-търсени от гражданите. Най-често това са:

- обща информация;
- административно-технически услуги;
- гражданско състояние и регистрация;
- общинска собственост и наемни отношения;
- транспорт, търговия и защита на потребителите;
- каса;
- допълнителни услуги.

Възможно е между отделните общини да има различия в названието на отделните групи услуги, но като правило по своето съдържание те са идентични. Вътре във всяка група подробно се описват конкретните услуги, които общината предоставя на граждани, юридически лица и организации.

В следваща стъпка, на базата на практическите наблюдения следва да се определи, какъв е очакваният среден месечен обем от услуги за всяко едно от вече уточнените направления. На тази база се уточнява дали ще е необходимо назначаването на допълнителни специалисти. Трябва да се има предвид, че за предпочитане е в центъра да работят хора, добре познаващи работата на общината като цяло, нейните отдели и функционални връзки между тях. Новоназначените, ако има такива, следва в период от 3 до 6 месеца да минат на работа през отделите.

Следващата стъпка от процеса е разработване на технологията, синхронизираща работата на ЦУИГ с отделите, както и взаимодействието между тях в процеса на изпълнение на всяка една от определените вече конкретни услуги. Създават се технологични карти, в които последователно се описва движението на документацията по отделните услуги от подаването на молбата в деловодството до предаването на готовия документ на заявителя на услугата отново в деловодството.

Направеното до тук позволява да се направи списък на необходимото техническо оборудване (хардуер) и на програмните продукти (софтуер).

Наред с услугите, които общината задължително предоставя, могат да се предвидят и допълнителни (например копирни) услуги. За тях следва да се предвидят необходимите работни места и персонал, ако се извършват от служители на общината.

На базата на направените уточнения се определя необходимата площ на центъра и начина на оформяне на работните места (тип салон или работа на гишета). По този начин се оформя окончателно идейният проект и се минава към следващата фаза.

На етап – реализация на проекта следва да се извърши паралелно на три направления за съкращаване на общото времетраене.

Едното от тях е свързано с проектирането и изпълнението на архитектурно-строителната част. Ако проекта се изпълнява с бюджетни средства, следва да се проведе процедура по Закона за обществените поръчки, което изисква допълнително време и то трябва да се предвиди във времевия мрежов график, който се разработва за етапа на реализацията на проекта.

Другото паралелно направление на работа е доставката на необходимия компютърен хардуер и друго оборудване, както и проектирането и изпълнението на окабеляване за локална мрежа. И тук в зависимост от размера на инвестицията при ползване на бюджетни средства ще се наложи провеждане на процедури по Закона за обществените поръчки и следва да се заложи необходимото за това време.

За да заработи системата като цяло, са необходими и съответните програмни продукти, които да обхванат следните процеси:

- деловодство с възможност за проследяване и контролиране на движението на документите от едно работно място към друго от момента на тяхното постъпване в общината до излизането на готовия продукт, резултат на заявената услуга. Трябва да може да се контролира времето на престой на преписката на всяко работно място, като се сравнява с допустимия максимален срок и се подава сигнал за просрочие;

- административно-техническите услуги, в това число издаването на скици с различни цели. Става дума за интегриран многофункционален продукт, поддържащ цифров кадастър, регистър на собствеността и редица други функции. Добре е, ако той впоследствие може да прерасне в пълноценна Географска информационна система;

- издаване на различни видове лицензи и разрешителни, определени от действащата нормативна уредба;

- наемни отношения за постоянни и временни обекти и открити общински площи;
- инкасиране на такси и плащания, определени от Закона за местните данъци и такси или други документи;
- осигуряване на информация за действащата нормативна уредба и друга специализирана информация за общо ползване.

Подходът по отношение на софтуера в отделните общини е различен в зависимост от нивото на автоматизация на административните дейности, до което те са достигнали. Трябва да се има предвид, че избраните програмни продукти следва да допускат бъдещо развитие, включително с допълнителни модули, както и да бъдат отворени към използването на вече изградени бази данни. Важно е също така стойността на продуктите да е адекватна на целите и времето, за което те ще се ползват.

Внедряването на нови програмни продукти задължително следва да се съпътства от обучение на специалистите в ЦУИГ и отделите на общината, които ще ги използват. Обучението следва да се извършва паралелно с изграждането на архитектурно-строителната част и с работата по доставката на необходимото оборудване.

Необходимо е бъдещите служители в центъра да придобият умения и подготовка, свързани с начина на общуване с посетителите. Обикновено на този момент не се обръща достатъчно внимание. Нормите на учтиво отношение към гражданите, максимално бързо изпълнение на исканата услуга, осигуряване на нужната информация относно подаването на заявката за услуга, хода и срока на нейното изпълнение трябва да бъдат безусловно задължение на всеки служител в ЦУИГ. По този начин максимален брой потребители ще останат доволни от новата организация на обслужване.

Последният етап от фазата на реализацията на проекта е оборудването на центъра, настройката на хардуера и програмите, проиграването на общото функциониране на центъра и връзките му с другите отдели на общината. Тук се изчистват някои възможни неточности в технологичния ред на извършването на услугите и се отстраняват пропуските в предварителната подготовка на специалистите.

С приключването на втория етап може да се пристъпи към редовната експлоатация на ЦУИГ. Не трябва да се забравя, че създаването и развитието на центровете е процес, който на практика никога не приключва. Промяната на нормативната база води до отпадането на едни и появата на нови услуги. Развиват се и формите на

организация на работа на база анализ на дейността на центъра и възникналите по време на предоставяне услуги на гражданите проблеми в оперативните отдели и звена на общинската администрация.

Програмното осигуряване, обслужващо централите за услуги и информация е част от информационното осигуряване на общинската администрация. Основните елементи са:

1. Информационна система на общината, която се състои от различни подсистеми, всяка от тях обслужваща работата на определен отдел или дирекция. Отделните подсистеми осигуряват всички необходими операции за ежедневната работа на служителите в общината, свързани както с обслужването на граждани и юридически лица, така и с дейности като: инвестиционна дейност, изпълнение на приватизационни програми, образование, култура и др.

2. Обща за всички отдели е подсистемата за регистрация и контрол на преписките, която осигурява синхронната работа на служителите в общината.

Практиката показва, че не е необходимо, нито е възможно отделните подсистеми да бъдат изработени от една и съща фирма. Важно е всяка подсистема да осигурява възможност за предоставяне на данни на другите подсистеми. Този подход осигурява обмен на информация между отделните подсистеми. Екипът обмисля създаването на стандарти (предписания или изисквания) за обмен на данни между отделните подсистеми. Наличието на такива предписания позволява съвместната и синхронна работа на различни компютърни системи.

Всяка подсистема се състои от следните компоненти:

- **база от данни**, съдържаща цялата необходима и поддържана за работата на отдела информация. В общия случай тази информация е достъпна единствено за ползване от служителите на общината;

- **програмно осигуряване**, чиято основна задача е да осигури дейността на служителите;

- **база от публични данни** – това е извадка от основните данни, които могат да се предоставят за публичен достъп;

- **компютърен интерфейс**, който осигурява предоставяне на данни съдържащи се в подсистемата на други подсистеми.

Центърът за услуги и информация е част от общинската информационна система. Той осигурява услугите в рамките на локалната мрежа на общината.

Изграждането на информационната система е процес, който внимателно трябва да се планира от общинските ръководства.

Влагането на много средства или купуването на скъпа техника не е гаранция за решаване на въпроса. Много по-важно е да се създаде план за поетапно внедряване на системите и изпълнението на този план в зависимост от наличието на средства. През последните години са разработени и успешно се ползват в практиката на администрациите добре структурирани на модулен принцип, с добре развита функционалност и отговарящи на изискванията на Закона за електронното управление специализирани информационни системи. При тях практически е организиран въпроса с текущата гаранционна и извън гаранционна поддръжка. Подготвени са екипи, които следят промените в нормативната уредба и своевременно разработват необходимите промени за актуализиране на системите. Ползването на тези системи, които поради своя не малък брой дават възможност за избор е препоръчително, защото тяхната функционалност е практически проверена и се внедряват по-бързо. От друга страна тяхната начална цена и текуща поддръжка е по-ниска, тъй като разходите се разпределят между по-голям брой потребители.

Предоставянето на общински услуги на едно място в Център за информация и услуги изисква първо да се дефинира точният списък на услугите в различните направления. В отделните общини има известни различия, макар и не големи, във видовете услуги, поради което за всяка една те трябва да бъдат конкретно определени. Необходимо е да се опише и технологичния ред (технологични карти) при изпълнението на всяка услуга, т.е. през какви работни места последователно минава нейното изпълнение и какъв е максималният срок за изпълнението на частта от услугата за всяко работно място. Поради структурните различия в отделните общини, тези технологични карти имат различия.

Вторият момент е определянето на подсистемите, които се ползват при изпълнението на заявките за всяка една от услугите във всяко едно от тематичните направления. Тази дейност е много важна, тъй като тя се явява основа за бъдещото изграждане на базите данни, до които се осигурява регламентиран достъп на всички звена, работещи по изпълнението на заявените услуги. Колкото повече подсистеми са внедрени, толкова по-облекчена е работата на служителите, толкова по-бързо и качествено е обслужването на гражданите.

Независимо от различията основните бази данни, които се изграждат и актуализират непрекъснато, са:

- локална база данни “Население” – тя следва да бъде актуализирана с данните, които в момента са на хартиен носител, за да може постепенно да се премине към използване само на цифровата база

данни, което е един по-продължителен процес, изискващ и определен човешки ресурс;

- база данни на фирми, които извършват стопанска дейност на територията на общината или под някаква форма ползват различни видове общинска собственост в своята дейност. В нея трябва да бъде включена, както основната информация за фирмите, така и някои специфични данни като наложени наказания на фирмите, издадени документи и разрешителни и други;

- база данни “Общински имоти”, която поддържа пълна информация за вида, местонахождението, специфичните особености на дадения имот, която да има връзка с цифровия модел на кадастъра (ако има изграден такъв);

- база данни “Цифров кадастър”.

Без да се подценява въпроса с изисквания хардуер, най-важното за изграждането, поддържането и развитието на базите данни е потребителският софтуер. Съществено е той да позволява развитие и надграждане в модулен принцип, като наред със своята универсалност да допуска допълването със специфични модули, заявени за нуждите на конкретни общини. Изхождайки от тази постановка при тясно двустранно сътрудничество между специалистите от общините и колективи от програмисти, са изградени програмни продукти, които на модулен принцип реализират следните подсистеми:

- управление на движението на преписките и цялата дейност по изпълнение на услуги за гражданите с базирани технологични карти, проследяващи последователността от операции за всяка една услуга и сроковете за изпълнение;

- “Цифров кадастър” заедно с други планове и специфичните слоеве (инфраструктурата на В и К, комуникации на пощите, ел. захранване, газификация и други);

- “Общинска собственост”, която поддържа картотека на общинските имоти, промяна на собствеността през годините, дава възможност за създаване и поддържане на всички документи, чрез които се реализира тази промяна, поддържа договори за отдаване под наем на обекти общинска собственост и извлича от изградените цифрови кадастри скици на съответните имоти;

- други необходими подсистеми.⁵

⁵ В точка 3. са използвани материали от Екип за новаторски практики в местното самоуправление. Създаване на общински центрове за услуги и информация на гражданите. София, 2001, Фондация за реформа в местното самоуправление, с. 10-19.

По силата на българското законодателство общините са задължени да извършват широк кръг услуги за гражданите. Начинът на предоставяне на административни услуги за гражданите на едно място в център за услуги и информация дава решение на редица проблеми, тъй като центърът позволява:

- услугите за граждани да бъдат извършвани максимално бързо без да се допускат субективни грешки от служителите или умишлени неточности в данните;

- работата да се организира така, че гражданите да са максимално улеснени при заявяване и получаване на дадена услуга;

- да се прекрати разкарването на гражданите от кабинет в кабинет и да се предотврати възможността за корупционен натиск от страна на администрацията;

- въвеждане и ползване на съвременни информационни и управленски технологии в общинската администрация, за да се реализира ефективното и прозрачно обслужване на гражданите.

Общинските центрове за услуги и информация осигуряват ясни за гражданите и стриктни за общинските служители правила за качество и срок на административното обслужване. Непосредственият ефект от реализирането на общинското административно обслужване чрез център за услуги и информация на гражданите показва: намаляване на срока за изпълнение на услуги, обслужване на по-голям брой клиенти дневно, спад в обема на просрочените преписки, положителни отзиви и одобрение от страна на по-голяма част от потребителите.

Центровете представляват важна стъпка към реализирането на електронно управление на местно ниво, тъй като създават предпоставки за извършване на административни услуги на физически и юридически лица по електронен път.

В голяма част от българските общини, които са 265 на брой са изградени центрове за услуги и информация на гражданите. Общинските центрове за услуги и информация на гражданите са модел, който непрекъснато търпи развитие и надграждане. Богатството на модела идва от разнообразието при прилагането му в отделните български общини. Според своите нужди и виждания те внасят допълнителни елементи и нововъведения към основните функции на центъра, които правят администрацията все по-лесно достъпна и прозрачна за потребителите на административни услуги.

ОБСЛУЖВАНЕ НА ПРИНЦИПА „ЕДНО ГИШЕ” – СЪЩНОСТ

Когато през 2000 г. централната държавна администрация тепърва заговори за обслужване на принципа „едно гише” като нов подход в работата с потребителите на административни услуги, в редица общински администрации вече успешно функционираха центрове за услуги и информация на гражданите. Едва в края на 2002 г., със Решение No 878 от 29.12.2002 г., Министерският съвет прие Концепция за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише” и базисен модел на обслужване на „едно гише”. Първите няколко десетки общини с Центрове за услуги и информация бяха изпреварили това Решение отговаряйки на потребностите на гражданите и бизнеса, в интерес на ефективния управленски подход и в съответствие с изискванията на действащата към момента нормативната уредба.

През месец септември 2001 година стартира тригодишен проект “Подобряване на административните услуги, посредством система за обслужване на “едно гише”, финансиран от Министерството за международно развитие на британското правителство (DFID). Основен партньор по проекта от страна на Министерския съвет са министъра на държавната администрация (към момента Министерство на държавната администрация и Министър на държавната администрация не съществуват б.а.) и Дирекция “Държавна администрация”. Проектът се изпълнява от консултантска фирма КРМГ.

Основните параметри на проекта включват постигане на отговорно и прозрачно предоставяне на висококачествени интегрирани административни услуги и информация чрез система за обслужване на “едно гише”.

В резултат от работата по проекта с Решение № 878 на Министерския съвет от 2002 година са приети “Концепцията за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа “едно гише” и Базисния модел на обслужване на “едно гише”. Избрани са пет пилотни администрации, които да работят по въвеждане на принципа “едно гише”. Това са Дирекция за национален строителен контрол (ДНСК), Министерството на труда и социалната политика (МТСП), Агенция по заетостта (АЗ), Агенция за социално подпомагане (АСП) и Изпълнителна агенция “Главна инспекция по труда” (ГИТ). Наред с тях бяха избрани от Министерски съвет и шест пилотни областни администрации, в които също да започне въвеждане на

административно обслужване на принципа “едно гише”. Крайната цел е полученият продукт да се мултиплицира във всички администрации, осъществяващи административни услуги⁶.

Подобряването на административното обслужване на принципа „едно гише” следва да се разглежда като реализиране на програма за цялостна организационна промяна, промяна в културата, нагласите и отношението на администрацията към клиентите. Непрекъснатото усъвършенстване на дейността с фокус върху потребностите на клиента е основно мото на този принцип на обслужване.

Обслужването на принципа „едно гише” е както философия, така и физическа реалност и може да се интерпретира и реализира по различни начини – от създаване на център за информация и услуги в една администрация, до комплексно предоставяне на услуги от няколко администрации под формата на „епизоди от живота”, центрове за телефонни консултации, интернет достъп до информация и услуги и др.

В основата на принципа „едно гише” е превръщането на потребностите на клиента в приоритет за администрацията, като обслужването трябва да притежава следните ключови характеристики:

- постигане на по-високо качество на административното обслужване в сравнение със съществуващото до момента ниво;
- осигурено едно място за достъп до услуги и възможност клиентите да избират удобен за тях канал за достъп – личен контакт, телефон, поща, интернет, електронна поща и др.;
- оптимизирани работни процеси в администрацията, така че да подкрепят реализирането на услуги, отговарящи на потребностите на клиентите;
- разделени функции на администрацията – фронт и бек офиси;
- изградена ефективна организация и подобрена комуникация между администрацията и различните групи заинтересовани страни;
- осигурен еднакъв достъп до услуги и равнопоставено, любезно, отзивчиво и компетентно отношение към всички клиенти на административни услуги, независимо от техните потребности, социално положение, образование, възраст, пол, етнически произход или религиозни убеждения;
- разработени и прилагани стандарти на административно обслужване;

⁶ Иванова, Л. Административно обслужване на „едно гише”. София, Институт по публична администрация и европейска интеграция, 2003, с. 6-7.

- различни канали за обратна връзка – пощенска кутия, анкетни карти, книга за предложения, сигнали, оплаквания и похвали, секция на интернет страницата на администрацията със същата функция и др.

- измерване и възнаграждаване на постигнати резултати, свързани с удовлетвореността на клиентите⁷.

Същността на административното обслужване на принципа „едно гише“ е създаване на един вход и изход на документи и услуги. Едно място на вход и изход, но чрез различни канали – на гише, чрез поща, чрез електронна поща, интернет и др. Съществуват две основни форми, чрез които се осъществява принципът „едно гише“:

- едно място за достъп в една административна структура;

- едно място за достъп до няколко „хоризонтални“ администрации.

В основата на принципа „едно гише“ е ясното разграничаване на функциите на фронт офис и бек офис, като в същото време съществува тясна връзка и комуникация между тях.

Фронт офисът е структурата, която има директен контакт с потребителите на административни услуги чрез различни канали за достъп. Там се преглеждат и приемат заявления, предоставят се обратно готовите документи, извършват се информационни, консултационни услуги. Това звено осигурява едно място за достъп до услугите на администрацията и професионално обслужване на клиентите, като служителите във фронт офиса са единствената точка за контакт на клиентите с организацията. Целта е да се изгради култура на качествено обслужване на клиентите – със служители, които са „лицето“ на администрацията.

Бек офисът обхваща всички останали структури в администрацията, които изпълняват професионални, технически и поддържащи функции. Поради новата организация, работата на служителите в бек офиса не се прекъсва от запитвания от страна на потребителите. Така те могат да се съсредоточат върху изработването на техническите и професионални решения, изискващи значително технологично време и концентрация. Това разкрива възможности за по-добро планиране и организиране на работата в бек офиса, но изисква

⁷ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 7-8.

изграждането на добри системи и работни взаимоотношения между фронт и бек офиса⁸.

Подборът на персонала, който ще работи в „едното гише“ е много деликатен въпрос. Има няколко модела на подбор на персонала в гишето:

1. Първи модел – В „едното гише“ работят експерти от специализираната администрация, които не са назначени постоянно в гишето:

- Положителни страни:

- използва се квалификацията на тези специалисти за по-сложните казуси;

- те са запознати с вътрешната организация на администрацията;

- Отрицателни страни:

- проблем за ръководителя на звеното;

- проблем с функциите на служителите;

- трудно се изгражда екип;

2. Втори модел – В „едното гише“ работи персонал от общата администрация:

- Положителни страни:

- добра организация на работата;

- повишаване на качеството на работата;

- работа в екип;

- взаимозаменяемост на служителите;

- Отрицателни страни:

- служителите не могат да решават по-сложните казуси;

3. Трети модел – В едно гише работи персонал от общата администрация, но работят и служители от специализираната администрация на ротационен принцип.

Кой модел на подбор на персонала ще се избере от администрацията е въпрос на вътрешна организация на същата.

Съществуват следните ползи от подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“:

1. Ползи за потребителите:

- подобрен достъп до услугите;

- повишено качество на услугите;

- намалено време и разходи за клиентите;

⁸ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 8.

2. Ползи за обществото:

- прозрачна и отзивчива администрация;
- развитие на гражданското общество;
- намаляване на корупционни практики;

3. Ползи за администрацията:

- повишена ефективност и ефикасност;
- подобрена репутация;
- подобрена координация между звената на администрацията и между различни администрации;
- повишена мотивация на служителите;
- признание за постигнати резултати и др.

КРИТИЧНИ ФАКТОРИ ЗА УСПЕХ, ОСНОВНИ ФАЗИ И ДЕФИНИЦИЯТА ЗА „БЪРЗИ ПОБЕДИ” ПРИ РЕАЛИЗАЦИЯ НА „ЕДНО ГИШЕ”

Съществуват няколко фактора за успех при въвеждане на административно обслужване на принципа „едно гише”:

1. Наличие на силно лидерство – за да бъде успешно реализирана стратегията за подобряване на административното обслужване е необходимо наличието, както на силно лидерство, така и на добър мениджмънт в съответната администрация. Лидерството и мениджмънтът следва да се разглеждат като две различни, но допълващи се умения, като и

двете са необходими на една организация, за да бъде тя успешна във все по-сложната и непрекъснато променяща се среда.

2. Умения за управление на проекти – за да се осъществи реструктуриране на административното обслужване на принципа „едно гише”, освен силен лидер, са необходими и умения за управление на проекти. Когато даден обществен проект не доведе до очакваните резултати, в повечето случаи проблемът е бил не в идеята, а в начина, по който тя е била реализирана. Често допускана грешка е изместването на фокуса от крайните резултати и ефект, които трябва да се постигнат, към разработване на препоръки, стартиране на инициативи, извършване на определени дейности или въвеждане на частични технологични решения.

За да се намалят рисковете при реализирането на проекта е необходимо той да има ясно дефиниран обхват, междинни и крайни резултати, обвързани със стратегическите цели на администрацията.

При по-големи или сложни проекти, изпълнението на проекта трябва да бъде поэтапно, така че работата да е разпределена в по-лесно

управляеми фази. За успеха на един проект е важно разработването на реалистичен план, отразяващ зависимостите между отделните задачи, необходимите човешки, финансови и времеви ресурси, предпоставките за изпълнението на плана, както и съответните рискове.

От самото начало на проекта следва да се обърне особено внимание на управлението на очакванията на различните заинтересовани страни. Това може да бъде постигнато чрез периодично отчитане на постигнатите резултати и възникналите проблеми, както и предоставяне на навременна информация за предстоящите промени.

3. Умения за управление на промяната – Всяка организационна промяна оказва силно въздействие върху служителите, като в повечето случаи води до състояние на несигурност и страх. За да може да се постигне разбиране, приемане и ангажираност на всички към предложените промени, е необходимо ръководството на екипа да управлява емоциите на служителите и да прилага методите за управление на промяната.

Като първа стъпка, ръководителят на екипа по проекта трябва да разработи убедителен казус на промяна, даващ отговор на следните въпроси:

- Защо трябва да се променяме?;
- Какво означават промените за нашата работа?;
- Какво въздействие ще имат?;
- Как и кога ще се реализират?;
- Какви ще са предимствата за всеки един член на екипа?;
- Какви ще са последствията, ако не се променим?;
- Какви ресурси ще са необходими?

Даването на ясен отговор на тези въпроси ще доведе до привличане на служителите към новите идеи и намаляване, както на явната, така и на скритата съпротива, която всъщност следва да се приема за естествена и неизбежна реакция при един процес на промяна.

Проучванията в тази област сочат, че около 20% от служителите подкрепят новите идеи, около 50% заемат неутрална позиция, а останалите 30% са против.

Една погрешна, но доста често срещана практика е да се игнорира въпроса за съпротивата у служителите. В резултат на това тя ще се прояви на един по-късен етап, когато се внедряват новите решения и може да забави успешното реализиране на проекта.

4. Ефективна комуникация – Друг градивен елемент на успешната организационна промяна е непрекъснатият процес на комуникация. Последната трябва да се разглежда като двупосочен

процес, чиято цел е да помогне на хората да разберат и да коментират събития, които се случват в организацията им. Именно чрез комуникацията се изгражда ангажираност и съпричастност към процеса на промяна и затова тя е предпоставка за успеха на всяка една дейност. Необходимо е да се обърне внимание на факта, че процеса на комуникация е нещо коренно различно от предаването на информация. За да може да се осъществи добра организационна комуникация от една страна е необходимо наличието на ефективни умения за междуличностна комуникация, а от друга разработването на вътрешен и външен комуникационен план. Той трябва да дефинира основните заинтересовани страни, техните потребности от информация, както и използване на най-подходящите комуникационни средства.

5. Наличие на екип за управление на промяната – предвид факта, че подобряването на административното обслужване на принципа „едно гише“ зависи в голяма степен от ангажираността и активната работа на служителите в администрацията е необходимо да бъде изграден екип от служители в администрацията, който да има правомощията да взема съответните решения относно приоритетните промени.

Членовете на екипа за управление на промяната трябва да са мотивирани, да имат добри взаимоотношения с останалите служители и желание да участват в реализацията на съответните промени. Избраните членове на екипа следва да включват, както изпълнители, така и служители, които взимат съответните решения.

Екипът следва да отговаря за разработването на новия модел на работа, планирането и осъществяването на промяната в администрацията, като координира работата на различните звена, предоставя съответните насоки и следи за спазването на сроковете за изпълнение. За да бъде успешно реализирането на принципа „едно гише“, трябва да има ясна структура и отговорности на екипа за управление на промяната.

6. Финансово обезпечаване – подобряването на административното обслужване следва да бъде обезпечено с необходимите финансови ресурси, като бъде изготвен съответен бюджет за реализиране на проекта. Този бюджет следва да бъде разработен въз основа на работния план за осъществяване на проекта, като необходимите средства бъдат планирани по фази и се осигуряват в точния момент, с цел тяхното ефективно използване.

Освен със собствени средства, трябва да се потърсят възможности за финансиране на подобряването на административното обслужване и от други източници, като различни донорски програми⁹.

Етапният подход е един от начините за реализация на една промяна. Целесъобразността му е безспорна, тъй като в различни периоди от време се осъществяват отделни задачи, като ресурсите, които се влагат, не се отделят от бюджета на организацията наведнъж. По този начин се намалява рискът от погрешно вложени средства. Освен това могат да се извличат поуки от етапите, които да коригират планирането на следващия етап.

Етапите, през които се преминава при въвеждане на принципа „едно гише“ са следните:

Етап 1 - Съгласуване на визия за подобряване на обслужването – Тази фаза следва да включва съгласуването на обща визия в администрацията за подобряване на административното обслужване въз основа на приетата от правителството Концепция за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“. Основните аспекти включват идентифициране на необходимия мащаб на промяна, отчитайки потребностите на клиентите и готовността на съответната администрация за промяна. Същественото в случая е да се постигне обща ангажираност на ръководството и служителите към необходимото подобряване на обслужването¹⁰.

Във връзка с горното, минимумът от информация, който трябва да се знае от Концепция за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“ е:

- визия за подобряване на административното обслужване;
- осемте стратегически принципа на доброто административно обслужване;
- същността на принципа „едно гише“;
- начина на реализация на принципа „едно гише“;
- целите му.

Визията за подобряване на административното обслужване според Концепцията е – администрациите на изпълнителната власт и другите организации и юридически лица, предоставящи публични

⁹ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 9-14.

¹⁰ Цит. съч., с. 15.

услуги, ще поставят като приоритет в работата си удовлетвореността на обществото от действията им. Те ще осигурят предоставянето на качествени услуги по отзивчив, прозрачен и ефективен начин в контекста на по-широката реформа в държавната администрация.

Визията се реализира чрез спазване в дейността на администрацията на осем стратегически принципа:

- Отнасяйте се към всички потребители равнопоставено, честно и любезно;

- Общувайте открито и осигурявайте пълна информация;

- Консултирайте се с всички заинтересовани страни и насърчавайте непрекъснатото усъвършенстване;

- Въведете механизми за обратна връзка от клиента и извличайте поуки от направените коментари;

- Насърчавайте достъпа до услуги, чрез различни канали;

- Работете съвместно, за да предоставяте усъвършенствани, комплексни услуги;

- Създавайте и популяризирайте стандарти за обслужване и публикувайте резултатите от дейността според тези стандарти;

- Измервайте и публикувайте оценки за удовлетвореността на клиентите.

Най-лесно тези принципи се реализират чрез въвеждането на принципа „едно гише” в административното обслужване. Същността на организационния принцип „едно гише” може да се определи като създаване на един „вход” и „изход” за документите, консолидиране на действията по подаване заявление за извършване на административна услуга, получаване на всякаква информация за хода на осъществяването ѝ и получаване на искания документ като краен резултат от услугата. Създава се едно място на достъп до услуга, но чрез различни канали за достъп¹¹.

Двете основни форми, чрез които се осъществява принципа за обслужване на „едно гише” са:

- едно място за достъп в една административна структура;

- едно място за достъп до няколко администрации.

Администрациите започват да работят по подобряване на административното си обслужване реализирайки първата форма, а именно - едно място за достъп в една административна структура. Едва като се постигне унификация в дейността по административното

¹¹ Иванова, Л. Административно обслужване на „едно гише”. София, Институт по публична администрация и европейска интеграция, 2003, с. 12.

обслужване в различните администрации, може да се пристъпи към предоставяне на едно място на услуги от различни администрации. Интегрираност на услугите от различни администрации се осъществява, когато има еднакви или много близки сегменти потребители на услуги, а също и при осъществяване на услуги под формата на „епизоди от живота”, например като – раждане, издаване на паспорт, издаване на шофьорска книжка и т.н.¹².

Изключително важно е да се постигне разбиране и ангажираност на ръководството на администрацията към промяната. Визията за подобряване на административното обслужване чрез принципа „едно гише” следва да се „припознае” от организацията. Това означава съобразяване със спецификата на дейността на администрацията, както и постигане на синхрон със стратегическата рамка на организацията. Последната включва:

- мисията на организацията (смисъла, заради който съществува организацията). Тя най-често е посочена в нормативните актове, с които се създава определена административна структура;

- визията (посоката на развитие на организацията). Тя е ориентирана във времеви план;

- стратегическите цели;

- постигнатите резултати¹³.

Основните цели на принципа „едно гише” са:

- улеснение на гражданите – при получаване на информация относно видовете услуги, при регистриране заявления за услуги, при получаване на справки за текущото състояние на преписките, при получаване на информация за сроковете;

- повишаване качеството и ефективността на работата на администрацията;

- пресичане на прекия контакт между искания и извършващия услугата, предвид ограничаване възможностите за корупция¹⁴.

Етап 2 - Анализ на съществуващия модел – В тази фаза се изготвя анализ на съществуващия модел на предоставяне на услуги – анализ на състоянието, „такова, каквото е” по отношение на процесите, човешките ресурси, информационните технологии и управлението на дейността. Анализът следва да бъде изготвен на база на мненията, както на служителите на администрацията, така и на клиентите.

¹² Иванова, Л. Цит. съч., с. 13.

¹³ Пак там, с. 14-15.

¹⁴ Пак там, с. 18.

Съществуващото състояние може да се оцени с помощта на четири нива:

- Базово – съществуват малко данни за промяна въз основа на приложени модели за предоставяне на услуги от миналото, преди започването на настоящата инициатива;

- Развиващо се – налице е ясно подобрене на старите механизми, но малко данни са налични относно най-добрата международна практика;

- Работещо – съществуващите модели за предоставяне на услуги са значително подобвени, съответстват на принципа за предоставяне на „едно гише” в голяма степен, и също на някои показатели за сравнение от Европейския съюз;

- Отлично - съществуващите модели съответстват на основните елементи от най-добрите практики по системата „едно гише” в Европейския съюз¹⁵.

Другата важна стъпка е идентифицирането на „бързи победи” – стъпки, които администрацията може да реализира за сравнително кратко време и с малко ресурси, но които в същото време водят до постигането на

видими резултати и мотивират служителите за по-нататъшни промени. Необходимо е още от самото начало да се определят и ангажират представители на различните групи заинтересовани страни, които да представят своето мнение в процеса на подобряване на административното обслужване. Друг важен аспект в тази фаза е установяване на разликата между съществуващия начин на предоставяне на услуги и желаното ниво, като се вземат предвид най-добрите практики, изискванията на клиентите и съгласуваната визия за предоставяне на услуги¹⁶.

Етап 3 – Разработване на бъдещия модел – На този етап се разработват новите процеси във „фронт” и „бек” офиса, представени в стандартен формат; дефинира се новата организационна структура на „фронт” и „бек” офисите, новите роли и отговорности на служителите, необходимите компетенции и съответните потребности от обучение; разработват се необходимите информационни системи и програмата за управление на промяната. През този етап се реализират дефинираните

¹⁵ Иванова, Л. Цит. съч., с. 15.

¹⁶ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише”, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише”, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 15-16.

„бързи победи”, разработва се детайлно новия начин на предоставяне на услуги, както и различните канали за достъп до информация и услуги.

Разработва се план за подобрене, описващ действията, които администрацията следва да предприеме, за да премине от съществуващия модел на обслужване към усъвършенствания. Възможно е наличните ресурси за постигане на всички идентифицирани подобрения да са ограничени, затова е необходимо да се приоритизират промените¹⁷.

Етап 4 – Изграждане и тестване – Този етап включва промяна на процесите за предоставяне на услуги, създаване или реструктуриране на отделите за обслужване на клиенти и внедряване на нови канали за предоставяне на услуги. При администрации с териториални звена е възможно първоначално новия модел да бъде реализиран в няколко пилотни администрации, след което на базата на опита, да се изготви план за неговото разпространение.

По отношение на човешките ресурси, когато е необходимо, следва да се наеме нов персонал, като е важно да се започне обучение на служителите по отношение на необходимите компетенции за качествено обслужване на клиентите.

Когато е нужно, администрацията следва да осъвремени съществуващите вътрешно нормативни документи, за да подкрепи промяната и за да може новия модел на работа да получи легитимност.

Друг важен аспект в този етап е разработването на система от показатели за оценка на резултатите от новия модел на работа.

Един важен елемент, който често се подценява от администрацията е необходимостта от регулярно информиране на клиентите и обществеността като цяло за планираните промени в начина на обслужване¹⁸.

Етап 5 – Реализиране и усъвършенстване – През този етап следва да бъдат реализирани новите процеси и канали за предоставяне на информация и услуги. След като новият модел на работа бъде внедрен изцяло, администрацията започва етап на непрекъснато подобряване на административното обслужване. Това може да се постигне чрез създаване и поддържане на добри взаимоотношения с клиентите, както и със значителни инвестиции в обучение на

¹⁷ Цит. ръководство, с. 16-17.

¹⁸ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише”, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише”, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 16.

служителите. В допълнение, процесът на обслужване следва да бъде оптимизиран от гледна точка на натрупания опит, като регулярно се измерва и отчита постигането на планираните резултати¹⁹.

При реализирането на проект за подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“ следва да се обърне внимание на малките промени, които могат да бъдат реализирани бързо и с малко средства, но в същото време водят до видим ефект – това са т. нар. „бързи победи“. При внедряване на обслужване на принципа „едно гише“ могат да се реализират следните „бързи победи“, които са обобщени според осемте стратегически принципа за качествено административно обслужване, регламентирани в Концепцията за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“:

1. Първи принцип – Отнасяйте се към всички потребители равнопоставено, честно и любезно:

- предоставяне на еднакъв достъп до административните услуги и равнопоставено отношение към всички потребители, независимо от техните потребности, социално положение, образование, възраст, пол, етнически произход, религиозни убеждения;

- любезно и отзивчиво отношение към всички потребители;

- спазване на конфиденциалност относно запитвания и жалби на всеки клиент;

- изготвяне на анализ на основни групи клиенти и техните потребности с цел разработване на съответни стратегии за тяхното обслужване;

- обучение на служителите относно умения за обслужване на клиенти. Акцентът трябва да бъде върху основните компетенции, необходими на служителите, обслужващи клиенти като например работа в екип, ефективна комуникация и изслушване, работа с проблеми клиенти и др.

2. Втори принцип – Общувайте открито и осигурявайте пълна информация:

- предоставяне на ясна, лесно разбираема, пълна и точна информация на потребителите по начин, удовлетворяващ техните потребности и чрез различни канали за достъп – личен контакт, информационно табло, брошури, интернет страница, централизиран телефон за информация и консултации;

¹⁹ Пак там, с. 17.

- използване на прости, ясни и лесно разбираеми формуляри за административни услуги;

- подобряване в цялост на физическото и информационно пространство;

- систематизиране и публикуване чрез различни канали на отговорите на често задавани въпроси от потребителите;

- оказване съдействие на потребителите при разясняване процеса за получаване на съответна административна услуги, както и при попълване на необходимите формуляри.

3. Трети принцип – Консултирайте се с всички заинтересовани страни и насърчавайте непрекъснатото усъвършенстване:

- организиране на срещи и провеждане на анкети със служителите с цел да се генерират идеи за подобряване процеса на административно обслужване;

- провеждане на редовни оперативки с цел запознаване на служителите с нормативните и организационни промени;

- мотивиране на служителите чрез грамоти и други награди за постигнато качествено обслужване;

- проучване на мнението на потребителите с цел удовлетворяване на потребностите им и постигане на по-качествено административно обслужване.

4. Четвърти принцип – Въведете механизми за обратна връзка и извличайте поуки от направените коментари:

- използване на:

- анкети за обратна връзка;

- книга за предложения, сигнали, оплаквания, похвали на потребителите;

- специализирана рубрика на интернет страницата за обратна връзка;

- пощенска кутия;

- изследване на фокус групи;

- предприемане на съответни действия в резултат на получената обратна връзка, отчитане на резултатите и уведомяване на потребителите за тях, използвайки различни комуникационни канали.

5. Пети принцип – Насърчавайте достъпа до услуги чрез различни канали:

- предоставяне на равен достъп до информация и услуги чрез различни канали – личен контакт със служители на „едно гише“, централизиран телефон, интернет страница на администрацията,

информационни материали и др. в зависимост от потребностите на клиентите;

- осигуряване на открита и предразполагаща обстановка, където потребителите да получат дължимото внимание при получаване на административно обслужване;

- изграждане на рампа за достъп в сградата на администрацията на хора с увреждания;

- обучение на служител на жестомимичен език за обслужване на клиенти с говорни или слухови увреждания;

- създаване на електронна система за управление на знанията във вътрешната информационна система (Интранет) за публикуване на информация, важна за служителите на администрацията.

6. Шести принцип – Работете съвместно, за да предоставите усъвършенствани, комплексни услуги:

- провеждане на периодични срещи с представители на други администрации и потребители на административни услуги – физически и юридически лица относно подобряване на административното обслужване;

- насърчаване на екипния принцип на работа между служителите от фронт и бек офиса.

7. Седми принцип – Създавайте и популяризирайте стандарти за обслужване и публикувайте резултатите от дейността според тези стандарти:

- преди приемането и оповестяването на стандарти за административно обслужване е добре да се проучат потребностите на потребителите;

- създаване и оповестяване на Харта на клиента, като част от нея могат да се приетите от администрацията стандарти за административно обслужване;

- поемане на публична отговорност за работата на администрацията според приетите стандарти на обслужване;

- ангажираност на ръководството за подобряване на административното обслужване и изпълнение на стандартите на обслужване.

8. Осми принцип – Извършвайте, измервайте и публикувайте оценки за удовлетвореността на клиентите:

- периодично провеждане на анкетиране сред потребителите с цел измерване на удовлетвореността им от административното обслужване. Добре е това да е на период от поне 6 месеца. Наред с използването на стандартни формуляри за обратна връзка могат да се

използват и книга за предложения, сигнали, оплаквания и похвали, пощенска кутия, специално място на интернет страницата на администрацията, изследване на фокус групи и др.

- предприемане на съответни действия в резултат на получената обратна връзка, отчитане на резултатите и уведомяване на потребителите за тях, използвайки различни комуникационни канали²⁰.

ВРЪЗКА С ПРИНЦИПА ЗА „ЧЕТИРИТЕ ЛОСТА НА ПРОМЯНАТА”, НАСОЧЕНИ КЪМ ПОСТИГАНЕ НА УДОВЛЕТВОРЕНОСТ НА КЛИЕНТИТЕ ПРИ ВЪВЕЖДАНЕ НА ОБСЛУЖВАНЕ НА ПРИНЦИПА „ЕДНО ГИШЕ”

С „бързите победи” се поставя добро начало за подобряване на административното обслужване, но за да се внедри обслужване на принципа „едно гише” и успешно да работи трябва да се подобрят четири основни организационни елемента – процеси, човешки ресурси, информационни технологии и управление на изпълнението (дейността) с цел постигане на петия – удовлетвореност на клиента (потребителите на административни услуги).

Началото се поставя с **процесите**. Първо следва да са реструктурират работните процеси, което обхваща:

- дефиниране на услугите, които ще бъдат предоставяни на принципа „едно гише”. Това се улеснява от списък на унифицираните наименования на административните услуги. С цел унифициране наименованията на предоставяните услуги, на 13.11.2008 г. със заповед на Министъра на държавната администрация (към момента на съществува Министър на държавната администрация – б.а.) бе одобрен актуализирания списък на унифицираните наименования на административните услуги (СУНАУ). Не съществува пречка всички административни услуги на съответната администрация да бъдат предоставяни на „едно гише”;

- описание на процедурите по отделните административни услуги от приемане на заявлението до предоставяне на крайния акт. В технологични карти се описва звеното, което извършва съответната административна услуга, наименованието ѝ, правното ѝ основание, необходимите документи, които следва да се представят за нейното извършване, крайния акт на услугата. Наред с това се описва

²⁰ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише”, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише”, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 19-27.

движението на процедурата по звена и дни от приемане на заявлението до предаване на крайния акт и архивиране на образуваната административна преписка. Разработените технологични карти могат да се зложат като маршрути на административните услуги в електронните системи за регистрация и контрол на документооборота, които се използват в администрациите и по този начин да се улесни цялостната дейност по административното обслужване;

- определяне и анализиране на различните целеви групи клиенти – то следва да се направи, като се определят основните характеристики на потребителите, въз основа на които те могат да бъдат обединени в съответни групи. За да се постигне еднакво качество на обслужването за различните групи клиенти е необходимо администрациите да прилагат индивидуален подход.

Изключително важна тук е комуникацията – вътрешна – със служителите и външна – с клиентите на услуги, с другите администрации и с неправителствените организации, както и прегледа на наличните механизми за осъществяване на обратна връзка от клиента, с коментари по повод административното обслужване²¹ – анкети, пощенска кутия, книга за предложения, похвали и оплаквания на потребители, специална секция на интернет страницата на администрацията с подобна цел, изследване на фокус-групи, анализ на жалбите по повод лошо административно обслужване и др.;

- преглед, анализ и оптимизиране на процесите, като по този начин може да се постигне по-висока удовлетвореност на потребителите и по-ефективно обслужване от гледна точка на администрацията. Важно е да се анализира дали има дублиране на функциите в работата на отделните служители по веригата на съответната административна услуга. Дублирането на функции се получава вследствие зле организирана процедура на услугата, лошо разпределени служебни роли и липса на методология за изпълнение на задълженията²².

На второ място следва да се подобри физическото пространство в помещението, където ще се осъществява административното обслужване. То се характеризира със следните елементи:

- улеснен достъп до фронт офиса за лица с увреждания;
- отворено пространство и приветлива обстановка;

²¹ Иванова, Л. Административно обслужване на „едно гише“. София, Институт по публична администрация и европейска интеграция, 2003, с.21

²² Иванова, Л. Цит. съч., с.21

- изчерпателна информация за администрацията и видовете административни услуги и др.

След като се анализира състоянието на процесите и след като се определят проблемните моменти се пристъпва към разработване на **бъдещ модел** на „едно гише“, който е всъщност представата ни за организацията на процесите в бъдеще, с оглед функционирането на „едно гише“ в администрацията²³.

С оглед на това и бъдещите процеси трябва да се организират така, че да осигуряват възможност за достъп до информация и услуги чрез различни канали в администрацията и да включват интерактивна комуникация. Например, клиентите трябва да могат да уведомят само един път администрацията за своя адрес и телефон, и при всяко следващо ползване на услугата да не е необходимо да преповтарят тази информация; да посещават звеното за административно обслужване и да получават пълна информация за всяка услуга; да бъдат запознати със стандартната процедура по предоставяне на услугата; да могат да проследят състоянието на преписката си с помощта на служителите от „фронт“ офиса; да имат избор на канал за достъп до услуга, особено ако става въпрос за информация за услугата; да имат информация и за другите администрации, от които зависи процедурата за извършване на услугата. Служителите в администрацията следва да работят координирано, бързо и ефективно по услугите, в условията на автоматизирана технологична среда; да използват обща база от информация и знания; да имат капацитет да анализират информацията от обратната връзка от клиента и да предлагат подобрения в работата. Това означава наличие на добра вътрешна и външна комуникация.

За тази цел е необходимо в бъдещия модел да се опише как ще изглеждат:

- процесите във „фронт“ - и „бек“ офиса;
- каналите за достъп;
- мястото на звеното за административното обслужване;
- управлението на знанията²⁴.

„Фронт“- и „бек“ *офиси* – тук най-важната промяна е свързана с координацията и съгласуване на работата на служителите и звената, които ежедневно се занимават с обслужване на клиенти. Това ще доведе до ясно оформяне и разграничаване на функциите на „фронт“ - и „бек“

²³ Пак там, с. 26

²⁴ Пак там, с. 28

офис, съответно и на процесите, осъществявани от „фронт” - и „бек” офиса.

„Фронт” офиса включва услугите и служителите, при които има директен контакт с клиента. Целта е да се изгради перфектна култура на административно обслужване. Служителите във „фронт” офиса са лицето на администрацията и затова тяхната функция е от изключителна важност. Те предоставят предварителна и същинска информация по услугата, приемат заявления за услугата и предоставят накрая исканите документи. В задълженията им влиза и даването на отговори на рутинни експертни въпроси. Услугите може условно да се разделят на:

- услуги преди подаване на заявление – Тези услуги включват информация и съдействие за клиентите, които за първи път се обръщат към администрацията или не са сигурни в изискванията към документите за подаване на заявление за услуга, оплакване или жалба. Те могат да включват следните действия от страна на служителите от „фронт” офиса:

- действие при първия контакт;
- предоставяне на съвети и информация на разбираем език;
- отговор на рутинни експертни запитвания и запитвания от общ характер;
- разясняване на изискванията за подаване на заявление за услуга;
- услуги при подаване на ново заявление – Те могат да включват:
- получаване на заявление;
- проверка за пълнота на документацията;
- съдействие за попълване на пропуски;
- услуги след подаване на заявление – Обикновено те са свързани с контакти по повод неприключили преписки. При получаване на запитване, служителят трябва да установи самоличността на питация и входящия номер на преписката. Второто действие става чрез проверка в деловодната система и на клиента се отговаря на какъв етап е преписката²⁵.

„Бек” офиса включва всички други експертни и технически звена и услуги, които поддържат работата на „фронт” офиса. В тях работата е освободена от по-често срещаните запитвания и контакти, като съответно и функциите са съсредоточени върху въпроси на по-високо експертно или техническо ниво.²⁶

²⁵ Иванова, Л. Цит. съч. с. 29-31

²⁶ Пак там, с.31

Каналите за достъп са разнообразни – личен контакт, поща, телефон, посредством Интернет, електронна поща и др. В настоящия етап се уточнява кои ще бъдат те за съответната администрация.

Мястото на звеното за административно обслужване – В бъдещия модел се определя кое ще бъде това място, дали ще се преустройва и какъв дизайн ще има. Минимумът от характеристики, които то ще има е:

- вътрешни и външни указателни табели, поставени на видно място и поддържани актуални;
- удобни и достатъчно на брой места за сядане;
- лесен достъп за лица с увреждания и трудно подвижни хора;
- приветлива, чиста и безопасна обстановка;
- информационни табла с актуална информация;
- информационни материали;
- забрана за пушене, ядене и пиене²⁷.

Управление на знанията- базата данни се попълва по два начина:

- първо, когато служителите от „фронт” или „бек” офиса отговарят на запитвания и молби на клиенти, подробности за изпратения отговор могат да се попълнят в базата знания за по-нататъшна справка;

- второ, когато в администрацията са налице стандартни инструкции, процедури и становища, те също могат да се добавят в базата знания²⁸.

Тук обаче се коментира само управлението на знанията, свързано с потребителите на административни услуги. В малко на брой администрации в България има разработена система за управление на знанията за самите служители на съответната организация. За удобство на служителите трябва да бъде разположена на интранет страницата на самата администрация. Електронната система за управление на знанията може да съдържа в себе си:

- раздел с всички разработени вътрешни актове – инструкции, правила, правилници и др.;
- раздел, свързан с приетите международни стандарти за качество, информационна сигурност, околна среда и др.;
- раздел, свързан с достъпа до обществена информация;
- раздели, свързани с работата на отделните структурни звена в администрацията;

²⁷ Иванова, Л. Цит. съч. с.32

²⁸ Пак там, с. 33

- информация за сформиранияте съвети и комисии и др.

Задължително достъп до нея трябва да имат всички служители и следва да се поддържа в актуално състояние. Тази система за управление на знанията се създава за самообучение и актуални данни за служителите в администрацията.

Следващият организационен елемент след процесите, който е важен за успеха на административното обслужване на принципа „едно гише“ са **човешките ресурси**. Следва да се обърне внимание на:

- организационната структура – администрацията трябва да преразгледа и актуализира съществуващата организационна структура, така че тя изцяло да подкрепя новите процеси, осигуряващи реализацията на обслужването на принципа „едно гише“. Също така следва да се вземат предвид разграничените функции на фронт и бек офиса;

- анализ на длъжностите – те трябва да се проектират спрямо новите процеси и организация на дейността;

- компетенции за работа с клиенти – следва да се разработят компетенции, които са важни за постигане на стандартите за обслужване:

- ориентация към обслужване на клиента;
- разрешаване на проблеми;
- работа в екип и сътрудничество;
- комуникация;
- ориентация към постижение и действие;
- разрешаване на конфликти и справяне с проблемни клиенти и

др.

- обучение на служителите, което включва:

- анализиране потребностите от обучение;
- изготвяне на програма за обучение;

- същинското обучение – семинари, курсове, конференции, обучение на работното място, посещение на пилотни администрации и др.²⁹.

След анализа на състоянието на човешките ресурси, установяване на проблемните моменти и възможности за промяна е необходимо да се акцентува върху проблематиката по реорганизация на човешките ресурси в бъдещия модел. С оглед на това и клиентите на

²⁹ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 37-45.

администрацията в бъдеще ще следва да общуват с квалифицирани и компетентни служители, ще бъдат обслужвани бързо, ефективно и с уважение. Служителите от администрацията в замяна на този начин на работа ще имат признанието на клиентите, поощрение за постигнатите резултати, ще израстват в кариерата и ще бъдат непрекъснато обучавани и преквалифицирани. За тази цел е необходимо да се опише как ще изглеждат:

- бъдещата организационна структура, ролите и отговорностите при административното обслужване;

- компетенциите на служителите и обучението³⁰.

От структурна и функционална гледна точка следва да се промени устройствения правилник, ако е необходимо. Такава промяна се предприема с оглед разписване на функциите по административно обслужване в дирекциите от общата администрация.

Ролите и отговорностите в бъдещия модел на човешките ресурси са с нов облик. За служителите се създават обогатени длъжности с повече задължения. Въвеждането на допълнителни задължения означава и нови възможности за обучение³¹.

На първо място следва да се укрепи капацитетът за управление на промяната, свързана с подобряване на административното обслужване. Тази роля на направление, ръководство и вземане на ключови решения се изпълнява от ръководителя на административната структура и главния секретар³².

Другият актуален въпрос тук е свързан с контрола и отчетността в администрацията по повод на административното обслужване. Контролът бива общ и функционален. Ръководителят на административната структура осъществява общият контрол и носи цялостната отговорност за извършване на трансформацията в административното обслужване. Функционалният контрол е възложен на ръководителите на отделните структурни звена от администрацията. Особено важна е ролята на ръководителя на звеното за административно обслужване. Той би следвало да се отчита пред ръководството за необходимите ресурси, служителите, управлението на резултатите от дейността и работните процедури. Той е свързващият елемент между клиентите, служителите от звеното и ръководството³³.

³⁰ Иванова, Л. Административно обслужване на „едно гише“. София, Институт по публична администрация и европейска интеграция, 2003, с. 41

³¹ Цит. съч., с. 42

³² Пак там, с. 42

³³ Пак там, с. 42-43

Анализът на състоянието на човешките ресурси дава на администрацията необходимите области на промяна. Основно те са насочени към усъвършенстване уменията на ръководителите, индивидуалното трудово изпълнение и ефективния обмен на знания. Най-честите нужди от обучение са в областта на:

- работа в екип и лидерство – ролята на ръководителя;
- комуникация;
- обслужване на клиенти и измерване;
- справяне с проблемни клиенти;
- разрешаване на конфликти – вътрешни и външни;
- разрешаване на проблеми и анализ;
- проучване на нуждите на клиентите;
- творчество и новаторство;
- информационни технологии³⁴.

Необходимо е да се акцентира изрично върху подобряване компетенциите за управление в организацията. Преките ръководители трябва да отговарят за разпределението на ресурсите и задачите в своята област и да носят отговорност за професионалното развитие на своите служители. Задачите, свързани с организационната промяна при въвеждане на принципа „едно гише“ трябва да се възлагат на конкретни служители с ясни цели и срокове. По повод подобряване на вътрешната комуникация е необходимо да се оповестяват всички организационни, екипни и индивидуални цели, които са взаимнообвързани, както и да се комуникира открито, регулярно и посредством различни канали³⁵.

Следващият организационен елемент, важен за успеха на административното обслужване на принципа „едно гише“ са **информационните технологии**. Информационното и комуникационно оборудване е една от важните предпоставки за предоставяне на качествени и ефективни услуги на всички клиенти чрез улеснен достъп до тях.

Моделът на предоставяне на услуги на принципа „едно гише“ се базира на концепцията за разделяне на функциите на фронт офис – за пряко обслужване на клиентите и бек офис – за техническа обработка. Следователно информационната система на администрацията следва да бъде разглеждана като едно цяло на две функционални единици – фронт офис и бек офис.

³⁴ Иванова, Л. Цит. съч, с. 45-46

³⁵ Пак там, с. 47

Основните изисквания към информационната система за обслужване на клиенти на принципа „едно гише“ са:

- да обслужва различни канали за получаване на запитвания;
- да осигурява информационна среда за предоставяне на различни типове услуги – както информирани за услугите, извършвани от администрацията и за текущото състояние на дадена преписка, така и приемане и регистриране на документи;
- да осигурява защита на информацията от неправомерен достъп;
- да позволява обмен на информация с различни приложения;
- да позволява извличане на информация, която да бъде публикувана

в интернет страницата на съответната администрация³⁶.

В зависимост от спецификата на своята дейност всяка администрация следва да разработи модел на информационна система, която ще подпомага ефективното обслужване на клиентите.

Помещението, в което се осъществява административното обслужване следва да има:

- компютри, свързани в локалната мрежа на администрацията, както и връзка с интернет и електронна поща;
- телефони, включително и обявен телефон за информация и сигнали от потребителите;
- електронна система за регистрация и контрол на документооборота /деловодна система/;
- периферия за получаване, издаване и въвеждане на документи /факс, принтер, скенер/ и др.

Съществуват два основни подхода за изграждане на информационната система за обслужване на принципа „едно гише“ – разработване на специализирано решение според изискванията на съответната администрация или внедряване на готов софтуер.

Основните характеристики на подхода, свързан с изграждане на информационна система по поръчка са: потребителите на системата участват активно в създаването ѝ и тя отговаря изцяло на изискванията им, като от тях се очаква пълно съдействие при проектирането и моделирането на системата; изискванията, които са поставени при проектирането на системата, решават краткосрочни и дългосрочни задачи; крайният резултат не може да бъде оценен предварително.

³⁶ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 47.

Практиката показва, че този подход увеличава разходите, окончателните резултати се постигат по-бавно, но крайното решение отговаря по-пълно на цялостните изисквания на потребителите.

Основни характеристики на подхода, свързан с внедряване на готова програмна система са: бързо постигане на резултати на базата на внедряване на опита на фирмата-разработчик; използване на познания за управление на документооборота; възможност за разработка на допълнителна функционалност и др.

В повечето администрации електронните системи за регистрация и контрол на документооборота се използват само за регистрация и сроков контрол. Документите между звената в администрацията не се обменят по електронен път. С течение на времето следва да се намали хартиения оборот и се премине към работа със сканирани изображения на документите и обмен на документи по електронен път.

На следващо място, подобряването на административното обслужване е неразривно свързано с въвеждането на система за **управление на изпълнението (дейността)**. Тя следва да бъде в центъра на вниманието на администрациите, които оценяват важноста да се удовлетворят очакванията на клиентите за качествени услуги и е необходимо да включва разработване на стратегия и план за нейното изпълнение, с фокус върху потребностите на клиента, разработване на харта на клиента и въвеждането на механизми за обратна връзка от потребителите и въвеждането на система за измерване, мониторинг и отчитане на резултатите от дейността³⁷, както и въвеждане на международни стандарти като например ISO 9001:2008 за качество на административното обслужване и ISO 27001:2005 за информационна сигурност.

Последователността на стъпките при управление на дейността включва:

- изясняване на визия и стандарти за подобряване на административното обслужване;
- разработване на цели на администрацията според стандартите;
- разработване на целеви резултати;
- уточняване на показатели за измерване на целевите резултати³⁸.

³⁷ Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише“, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004, с. 51.

³⁸ Иванова, Л. Административно обслужване на „едно гише“. София, Институт по публична администрация и европейска интеграция, 2003, с. 62-63.

МЕЖДУНАРОДНАТА ПРАКТИКА ПО ОТНОШЕНИЕ НА ЗВЕНАТА ЗА ПРЕДОСТАВЯНЕ НА АДМИНИСТРАТИВНИ УСЛУГИ И ИНФОРМАЦИЯ

Европейският съюз сам по себе си и правителствата на страните-членки са изправени пред нарастващата необходимост от осигуряване на висококачествени услуги. Когато хората се радват на добро обслужване в частния сектор, по-трудно приемат лошото обслужване в обществения сектор. Държавните ръководители на всички нива си дават сметка, че се изисква промяна в културата, която да насърчи активното взаимодействие на държавната администрация с нейните клиенти.

В отговор на тази необходимост, един от начините, по които правителствата се опитват да подобрят общественото обслужване, е интегрирането на различни услуги по начин, който в по-голяма степен отговаря на необходимостта на клиента. Европейският съюз подпомага и направлява подобни подходи чрез насоките за широка икономическа политика и други механизми. В същото време, като част от собствената си вътрешна реформа, Европейската комисия върви към учредяване на “е-Комисия”, с намерението да адаптира и повиши качеството на своята информационна и комуникационна политика за осигуряване на по-добро обслужване на гражданите.

Това е следствие от Зелената книга за информацията в обществения сектор в информационното общество от 1999 г., която твърди: “Услугите, свързани с трансакции, се разглеждат като бъдещето на електронното правителство, тъй като формулярите за получаване на административни услуги имат ключова роля във всички административни процеси. Този начин на взаимодействие с правителството може значително да намали бремето на администрацията за гражданите, както и за бизнеса”.

Зелената книга акцентира и върху необходимостта от по-голяма интеграция на услугите: “Новите технологии също така ще позволят осигуряването на информация и услуги в една по-интегрирана форма. Подобна интеграция е особено желана, както необходимостта от специфична информация изисква контакт с ред различни административни органи. Това явление се нарича “обслужване на едно гише” или “пазаруване на едно гише”.

Съществуват две основни категории “едно гише” – по отношение на бизнеса и респективно на гражданина – които понастоящем се разработват в страните от Европейския съюз и са напреднали в различна

степен в схемата на етапите за развитие на системата за обслужване на “едно гише”.

Обслужването на “едно гише”, насочено към бизнеса е най-разпространената форма на обслужване на “едно гише” в Европа. Това са по-скоро физически места или гишета, до които клиентите отиват, за да получат съвет и практическа помощ, въпреки че все повече се използват за това телефони и Интернет. Добър общоевропейски пример е мрежата от 230 Европейски информационни центъра (Euro Info Centers), представена във всички страни-членки и осигуряваща основния поток информация, консултация и съдействие по отношение на въпроси, свързани с Европейския съюз, които са на разположение на бизнеса.

Обслужване на “едно гише”, насочено към бизнеса отдавна е въведено в много от страните-членки на Европейския съюз и бързо се разраства. Пример в тази насока са:

- **Великобритания** – голям брой “Бизнес връзки” обслужват нуждите на клиентите, които желаят да си взаимодействат с държавното управление.

- **Испания** – редица “Единични гишета” са разкрити с цел не само да подпомагат законовото учредяване на нови компании, но и да консултират и да дават друга информация. Във Валядолид например новоразкритото гише спомага за регистрацията на нови фирми и съкращава процедурата от 81 на 25 дни.

- **Италия** – някои регионални власти са съсредоточени върху подкрепата на производителите чрез установяване на “едно гише” за осигуряване на информация, консултация и корпоративна подкрепа.

- **Дания** – Министерството на търговията и промишлеността създава телефон “Гореща линия за бизнеса”. Горещата линия отговаря на въпроси върху всички дейности, свързани с бизнес на централно и териториално ниво.

- **Португалия** – отворени са осем “Граждански гишета”. Тяхната цел е да доставят на граждани и предприятия по-лесен достъп до държавните органи чрез локализиране на основните обществени услуги на едно и също място. Предвижда се в бъдеще достъпът да се осъществява също и по телефона и интернет.

- **Гърция** – Гръцкото правителство въвежда обслужване на “едно гише”, за да улесни изготвянето на големи инвеститорски проекти.

- **Франция** – съществуват т.нар. “Бизнес домове” – това е изграждане на специални звена на принципа “едно гише” за улесняване и съдействие на развитието в селските райони.

В Европейския съюз концепцията за обслужване на „едно гише”, насочено към гражданите е по-слабо разработена. Разбира се, съществуват различни форми на организацията като Бюрата за гражданска консултация, които представляват установени канали, чрез които гражданите могат да получат информация от едно място; както и местните организации като пощенските служби, които по традиция предоставят достъп до различни регистрационни формуляри и формуляри за молба. Някои местни власти въвеждат обслужването на едно гише преди доста време, като например Лондонската община Уестминстър през 1985 г.

Главно в селските райони, малките общини и планинските райони на Франция функционират т.нар. „Обществени пунктове”. Те са създадени след едно проучване през 1985 година, според което хората от тези райони е трябвало да ходят до много отдалечени места за да използват дадени административни услуги. В обществените пунктове се назначават до един-двама служители, които са специално подготвени да отговарят на широк кръг от въпроси и да помагат на потребителите да се ориентират по-добре в процедурите и формалностите. Наред с това, в сградата на обществения пункт, всяка специализирана администрация на свой ред организира ежедневни приемни за граждани с цел решаване на техните въпроси.

„Домовете за административни услуги”, известни също и с наименованието „Административни домове” представляват доразвитие и усъвършенстване на „Обществените пунктове” с цел да се отиде много по-далеч от простия прием и информация на потребителите.

Засега успешно функциониращи са тези „Домовете за административни услуги”, които са създадени в резултат от сериозни фактологични проучвания и които по-конкретно:

- са с подходящо географско местоположение;
- са изготвили финансов план, който не предвижда, при нормално протичане на дейността, допълнителна подкрепа от страна на държавата;
- предлагат обхват от административни услуги, който е съобразен с ежедневието на гражданите.

„Бизнес домовете” са звена за обслужване на „едно гише” и разполагат с технически възможности за прием, консултации и съдействие на кандидатите за започване на собствен бизнес. Тази структура дава възможност за оценка на надеждността на подобни проекти, подготвя досиетата за тяхното организиране и води преговори с банките. Тя също така функционира като център за уреждане на

формалностите и звено за връзка със съответните администрации. Тази структура в редица случаи ръководи и „бизнес инкубатор“, провежда учебни курсове по управленски умения и др.

В някои отдалечени райони са създадени и така наречените „Мобилни административни звена“, които отиват до хората в тези райони, за да могат да получат съответните услуги.

Постоянната необходимост от подобряване на услугите заедно с огромния напредък в информационните технологии започват да променят начина на взаимодействие на публичния сектор с гражданите. Много от тези нови инициативи повишават степента на адекватност на обслужването към реалните нужди на гражданите.

Такава инициатива, финансирана от Европейската комисия се въвежда в Европа с т.нар. проект IMAGINE. Той е разработен за четири малки европейски града – Казале Монферато в Италия, Партне във Франция и Торгау и Вайнщадт в Германия и включва изработване на пакет от модулни решения, за да се улесни създаването на т. нар. „дигитални градове“. Използвани са социологически проучвания за осигуряване на съвместимост между различните решения и нуждите на гражданите и са приложени по-обширно в Европа следните пилотни проекта за обслужване:

Модул „Градска управа“ – осигурява се важна информация за граждани, които имат работа с административните органи. Предлагат се „онлайн“ услуги 24 часа на ден, 7 дни в седмицата, за да се отмени посещението в градския съвет.

Модул „Гореща линия“ – позволява директна връзка с доставчика на услуги с цел бързо да се намери разрешение на какъвто и да е проблем. Исканията се прехвърлят директно на отговорните лица, за да посочат правилния подход или да отговорят.

Модул „Регионална икономика“ – представлява отворена платформа, която гарантира бърз и лесен преглед на цялата регионална икономика за потребители и лесен начин за предоставяне на онлайн информация за доставчици като местните компании.

Модул „Виртуалната училищна карта“ е насочена към повишаване на прозрачността на местната/регионална образователна система. Всяка образователна единица може да създаде своя собствена „е-Училищна карта“, за да подаде стандартизирана информация за себе си. Тя може да бъде променяна от самото училище, дори ако няма ноу-хау за интернет.

Модул „Интерактивното обучение“ допълва конвенционалните типове образование, като използва по-нови техники

на преподаване и учене. Обичайното обучение, свързано с преподаване от учителя, ще се допълва чрез “онлайн” обучение и извън-мрежово компютърно обучение (за случаите, в които учениците не разполагат с компютри).

Модул “Тулбокс” – позволява училищата да създадат свой собствен интернет с цел изработване на каталог на образователните средства и директория на учителите и осигуряване на обмен на информация и опит. Последните данни, въведени от даден потребител веднага стават достъпни за всеки друг потребител във веригата (услуги относно училище, столова, занимални и градска управа). Улеснява административните задължения на обучаващия персонал.

Модул “Дейности през свободното време” - асоциациите могат да обявяват онлайн своите дейности. Гражданите могат да търсят и да се регистрират към избраните такива онлайн.

Модул “Общински съвет” – създава интерактивна връзка между гражданите и членовете на общинския съвет. Членовете на съвета и партиите могат да представят своите позиции и да информират гражданите за решения и настоящи дискусии. Гражданите могат да влязат във връзка с членовете на съвета и по този начин да оказват влияние върху политическите дискусии и решения.

Тези и други модули могат да бъдат изготвени според нуждите на всеки град. Така например германската провинция Шлезвиг-Холщайн решава да се възползва само от модула за “Градската управа”, като планира да го използва за създаването на вътрешни мрежи между всички общински служби. Надеждата е това да доведе до подобрене на общественото обслужване, като в последствие се създаде възможност за реализирането на “онлайн” взаимодействия.

Местното управление във Великобритания е едно от първите, които осигурява обслужване на “едно гише”, подтикнато до голяма степен от общественото недоволство от съществуващото обслужване, а също и общата правителствена програма за модернизация на администрацията.

Пилотният проект “ONE” е пример за първоначално гише, реализирано от централните агенции на Британското правителство съвместно с местното управление. Нуждата от този проект нараства поради големия брой услуги, предоставяни от редица агенции и организации, свързани с изплащането на социална помощ за безработни. Проектът “ONE” се е погрижил да промени начина на доставяне на помощите от организации като Агенцията за социални помощи, Бюрото по труда, общини, Агенцията за подкрепа на децата и

данъчна служба. Това включва разработване на нови процедури за ползване от безработен, който ще изисква изплащане на помощи за безработни.

Основен елемент е създаването на длъжност “личен консултант”, който става единственият контакт между гражданина и всяка една от агенциите. Личният консултант помага на гражданина да подаде заявленията и по-нататък направлява и следи обработката на заявките между различните агенции в “бек офиса”. Личният консултант е обучен и е запознат с необходимата информация за всяка агенция, за да е в състояние да подпомогне потребителя. По проекта “ONE” услугите се предоставят чрез лична среща и по телефона. Този проект е пример за това как са извлечени значителни ползи за гражданите чрез разкриването само на първоначално гише, без цялостна реорганизация на “бек офиса”³⁹.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подобряване на административното обслужване и удовлетвореността на потребителите (физически и юридически лица) е неизменен приоритет на административната реформа.

Много администрации в България със собствени средства, както и средства по различни програми и проекти са отбелязали голям напредък при обособяване на звена за административно обслужване (центрове за услуги и информация на гражданите и изграждане на места за административно обслужване на принципа „едно гише“) и организация на процесите в тях.

Въпреки това, различните административни структури са на различен етап в оптимизиране процеса на административно обслужване и услугите предоставяни от тях се различават по качество. Причините за това се коренят в способностите на ръководителите на администрациите да реорганизират процесите по административното обслужване, обезпечеността откъм човешки, материални и технически ресурси, прилагане на адекватна система от знания и добри практики, подкрепа от мотивирани и добре обучени служители.

Администрациите, които постигат успех при подобряване на административното обслужване, въвеждайки принципа „едно гише“, не трябва да спират с действията по усъвършенстване и подобряване на дейността. Необходимо е постоянно да се обучават служителите, заети

³⁹ В точка 6 е използвана информация от информационен материал по Проект – Осъществяване на реформата в администрацията, София, 2006 г.

с административното обслужване, както и да се въвеждат и прилагат способности за тяхното мотивиране. Изключително важно е да има приемственост между ръководните политически екипи и непрекъснатата дейност по усъвършенстване на достигнатото ниво на административно обслужване.

Административната реформа, като всяка една реформа е труден и продължителен процес, който все още не е завършен в България. Цялостната реорганизация на административното обслужване има една приоритетна цел – качеството на предоставяните административни услуги да удовлетворява в максимална степен потребностите на гражданите и бизнеса.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Базисен модел на обслужване на “едно гише” приет с Решение № 878 на Министерския съвет от 29.12.2002 г.

2. Бялата книга на българското електронно правителство

3. Единната държавна система за деловодство

4. Екип за новаторски практики в местното самоуправление. Създаване на общински центрове за услуги и информация на гражданите. София, 2001, Фондация за реформа в местното самоуправление

5. Закон за администрацията Обн. ДВ. бр. 130 от 5 Ноември 1998 г., доп. ДВ. бр.33 от 12 Април 2024 г.

6. Закон за държавния служител Обн. ДВ. бр.67 от 27 Юли 1999 г., изм. и доп. ДВ. бр.85 от 10 Октомври 2023 г.

7. Зелената книга за информацията в обществения сектор в информационното общество от 1999 г.

8. Иванова, Л. Административно обслужване на „едно гише“. София, Институт по публична администрация и европейска интеграция, 2003

9. Информационен материал по Проект – Осъществяване на реформата в администрацията, София, 2006 г.

10. Концепция за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише“ приета с Решение № 878 на Министерския съвет от 29.12.2002 г.

11. Наредба за вътрешен оборот на електронни документи и документи на хартиен носител в администрациите Обн. ДВ. бр. 48 от 23 Май 2008 г., изм. ДВ. бр.36 от 13 Май 2022 г.

12. Протоколно решение на Министерския съвет по т. 31 от заседание на 1 юни 2000 г.

13. Ръководство за подобряване на административното обслужване в контекста на принципа „едно гише”, издадено по проект – Подобряване на административното обслужване на принципа „едно гише”, реализиран от КПМГ и Atos Consulting, София, 2004.

14. Стратегия за развитие на държавната администрация – 2014-2020.

Диян Великов

**СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА ПРИЛОЖЕНИЕТО НА
ЗАКОНОДАТЕЛСТВОТА В ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
ОТНОСНО РАЗРАБОТВАНЕТО НА ОТЧЕТА ЗА
УСТОЙЧИВОСТ (НА ПРИМЕРА НА ФИНЛАНДИЯ,
ИТАЛИЯ, ФРАНЦИЯ, ИСПАНИЯ, БЪЛГАРИЯ,
ГЪРЦИЯ И СЛОВАКИЯ)**



ГОДИШНИК НА ВУАРР

ТОМ XII



UNIVERSITY OF AGRIBUSINESS AND RURAL DEVELOPMENT
YEARBOOK, VOLUME XII, 2024

**COMPARATIVE ANALYSIS OF THE
APPLICATION OF LEGISLATION IN THE
EUROPEAN UNION REGARDING THE
DEVELOPMENT OF THE SUSTAINABILITY
REPORT (USING THE EXAMPLE OF FINLAND,
ITALY, FRANCE, SPAIN, BULGARIA, GREECE
AND SLOVAKIA)**

Diyan Velikov

Abstract: As the economy and society develop, stakeholders seek and companies begin to publish non-financial information. Sustainability reporting is the practice of measuring, disclosing and reporting to internal and external stakeholders on organizational performance to achieve a sustainable development goal. It is both a management and accountability tool. The sustainability report contains information necessary to understand the enterprise's impacts on sustainability issues, as well as the information necessary to understand how these issues affect the development, results and state of the enterprise. For sustainability, there should be descriptive information in the appendix to the annual financial report.

Keywords: sustainability, report, information, accounting, impact.

СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА ПРИЛОЖЕНИЕТО НА ЗАКОНОДАТЕЛСТВОТА В ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ ОТНОСНО РАЗРАБОТВАНЕТО НА ОТЧЕТА ЗА УСТОЙЧИВОСТ (НА ПРИМЕРА НА ФИНЛАНДИЯ, ИТАЛИЯ, ФРАНЦИЯ, ИСПАНИЯ, БЪЛГАРИЯ, ГЪРЦИЯ И СЛОВАКИЯ)

Диян Великов

Резюме: С развитието на икономиката и обществото заинтересованите страни търсят и предприятията започват да публикуват нефинансова информация. Докладването за устойчиво развитие представлява практиката на измерване, оповестяване и отчитане пред вътрешните и външните заинтересовани страни за организационната дейност за постигане на целта за устойчиво развитие. Това е инструмент както за управление, така и за отчетност. Отчетът за устойчивостта съдържа информация, необходима за разбиране на въздействията на предприятието върху въпросите по устойчивостта, както и необходимата информация за разбиране на начина, по който тези въпроси засягат развитието, резултатите и състоянието на предприятието. За устойчивостта, в приложението към годишния финансов отчет следва да има описателна (дескриптивна) информация.

Ключови думи: устойчивост, отчет, информация, счетоводство, въздействие.

ВЪВЕДЕНИЕ

Във въведението са представени актуалността на изследването и проблемите, свързани с устойчивостта в счетоводната система на стопанските организации. Дефинирани са целта и задачите и е представен методологическият апарат на изследването.

Актуалност на проблематиката

Необходимостта от отчитането на устойчивостта като регулярен отчетен процес е породена от търсенето на устойчивост в обществените системи. Причината за започване на отчитане на изготвянето на отчет за устойчивостта е необходимостта от структурен количествен отчет за отчитане на устойчивостта, позволяващ сравнение в отделни отчетни периоди, както и между отделни стопански организации по въпросите на устойчивостта. При отчитането на устойчивостта, заинтересованите

потребители на информацията ще бъдат информирани адекватно и съответно ще могат да участват по-активно в социалния диалог. Показателите в отчета за устойчивостта представят както финансова, така и нефинансова информация за организацията. Липсата на практика при изготвянето на отчет за устойчивост, съобразно информационните потребности на Европейския съюз, обуславя актуалността на разработваната тема.

Обект на изследване е отчитането на устойчивостта в стопанските организации.

Предмет на изследване е приложението на нормативните актове за отчитането на устойчивостта в Италия, Финландия, Гърция, Испания, Франция, България и Словакия.

Очакваният резултат от изследването е да се даде възможност на посочените страни да ползват съвместни знания за изготвяне на отчета за устойчивост.

Цел на изследването е да се анализира готовността на стопанските организации в разглежданите държави за изготвянето на отчет за устойчивост.

Задачи на разработката:

1. Да се изведе теория за съвременния отзвук на устойчивостта в икономиката;
2. Да се изведе нормативната рамка за отчитане на устойчивостта в посочените държави;
3. Да се сравнят изискванията за счетоводна информация в директивата за устойчивост на ЕС и Концептуалната рамка за финансово отчитане.
4. Да се определят методи за текущо отчитане на устойчивостта.
5. Да се уточни структурата на отчета за устойчивостта и мястото на отделните счетоводни сметки в тях.
6. Да се определят начините за публикуване на отчета за устойчивостта.

Основната теза на автора е: Отделните страни на Европейския съюз имат различна готовност за изготвяне на отчет за устойчивост. Налице е необходимост от механизъм, трансформиращ приложението на европейските директиви за отчитане на устойчивостта с приложение на Международните счетоводни стандарти.

От основната теза произтичат две хипотези:

1. В изследваните страни от Европейския съюз липсва нормативна обезпеченост за изготвяне на отчет за устойчивостта.

2. В изследваните страни от Европейския съюз е налице нормативна обезпеченост за изготвяне на отчет за устойчивостта.

В студията са използвани следните изследователски методи:

- анализ и синтез;
- индукция и дедукция;
- наблюдение и сравнение;
- аналогия;
- моделиране и др.

Ограничителни условия на изследването. Изследването обхваща нормативните актове за изготвяне на устойчивостта в седем държави на Европейския съюз, както и приложението на европейски директиви и международни счетоводни стандарти за отчитане на устойчивостта.

Информационна база. Проучени са научни трудове на национални и чуждестранни автори за отчитане на устойчивостта. Проучени са националните нормативни актове в областта на счетоводството в Италия, Финландия, Гърция, Испания, Франция, България и Словакия, както и приложението на европейски директиви и международни счетоводни стандарти за отчитане на устойчивостта.

Съкращения

ESRS - Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета чрез стандарти за отчитането във връзка с устойчивостта.

CSRD – Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС.

ЕСОУ - Европейски стандарти за отчитането във връзка с устойчивостта

Рамката - Концептуална рамка за финансово отчитане от 2018 г.

МСФО - Международни стандарти за финансово отчитане.

МСС - Международен счетоводен стандарт.

ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВОТА ПРЕД ОТЧИТАНЕТО НА УСТОЙЧИВОСТТА В ОРГАНИЗАЦИИТЕ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

Формализация на отчитането на устойчивостта

Терминът „устойчивост“ е въведен през 1713 г. от немския лесовъд Ханс Карл фон Карловиц в книгата му *Sylvicultura Oeconomica*. В своя труд Карловиц излага насоки за „продължаващо, трайно и отговорно използване“ на горите¹. Глобалната инициатива за отчетност е основана в Бостън (САЩ) през 1997 г. след общественото недоволство относно екологичните щети от нефтения разлив на Exxon Valdez, осем години по-рано. Целта беше да се създаде първият механизъм за отчетност, който да гарантира, че компаниите се придържат към принципите за отговорно екологично поведение, който след това беше разширен, за да включва социални, икономически и управленски въпроси². Докладването за устойчиво развитие представлява практиката на измерване, оповестяване и отчитане пред вътрешните и външните заинтересовани страни за организационната дейност за постигане на целта за устойчиво развитие. Това е инструмент както за управление, така и за отчетност. Включва докладване относно начина, по който дадена организация съобразява дейността си с въпросите на устойчивото развитие, както и нейното екологично, социално и икономическо въздействие. Общото между посочените термини е, че те се отнасят за комплексното представяне на финансови и нефинансови показатели, за да може да се оцени устойчивостта на предприятието. Стандартите на Глобалната инициатива за отчетност „позволяват на всяка организация – голяма или малка, частна или публична – да разбере и докладва за въздействието си върху икономиката, околната среда и хората по сравним и надежден начин, като по този начин увеличава прозрачността на техния принос към устойчивото развитие“³. Ключово значение за развитието на отчетността на околната среда е поставено с доклада Brundtland, публикация, издадена през 1987 г. от Световната комисия по околна среда и развитие (СКОСР), която въвежда концепцията за устойчиво развитие и описва как може да бъде

¹ Стоянов, А, Хармонизация между европейските стандарти за отчитане на устойчивостта и стандартите на глобалната инициатива за отчитане – реалност или фикция?, Списание на ИДЕС, 2023, бр. 4, с. 1-2.

² Глобална инициатива за отчетност, <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

³ Пак там, Посетено на 26.01.2025 г. <https://www.globalreporting.org/standards/>

постигнато. СКОСР проучи причините за влошаването на околната среда, опита се да разбере взаимовръзките между социалната справедливост, икономическия растеж и екологичните проблеми и разработи политически решения, които интегрират тези три области. С търсенето на взаимоотношенията в тези три стълба на отчетността се дефинира нова концепция „като "тройната долна линия", разглеждаща едновременно екологични, социални и финансови резултати“⁴. Като резултат от конкретизирането на отчитането на устойчивото развитие, тройната долна линия формира три стълба от индикатори, с което се постига икономическо, социално и екологично представяне на устойчивостта.

Договорирането и устойчивостта в стопанските организации

Въпросът за ролята на правото в разрешаването на екологични проблеми е разглеждан в България още през 1970 г. „Неговата цел в тази насока е да осигури, чрез съответни правни норми, екологосъобразно взаимодействие между обществото и природата“⁵. Системата на екологичното право е обособена в два големи дяла: обща и специална част. Към „Общата част“ могат да се отнесат „... правните проблеми, свързани по управлението на дейности по опазване на околната среда, юридическата отговорност в тази област, оценката на въздействието на околната среда, юридическата отговорност в тази област, екологичната оценка, информацията за околната среда и др.“⁶. Към специалната част се отнася правната защита на въздуха, водите, морската среда, почвата, горите и други от замърсяване и разхищаване. От всички аргументи против неекологичен икономическия растеж най – голямо внимание заслужава този за съотношението между растеж и екологично равновесие. Екологосъобразността на растежа е основа за формирането на нов тип еколога – икономически растеж чрез **устойчивото развитие** (sustainable development). Контролът върху устойчивостта във връзка с екологията в България е конкретизиран в съответните закони: Закона за опазване на околната среда, Закона за водите, Закона за управление на отпадъците, Закона за лечебните растения, Закона за защитените територии, Закона за чистотата на атмосферния въздух, Закона за подземните богатства, Закона за биологичното разнообразие и Закона за

⁴ Георгиева, В., Екологичните разходи в корпоративния сектор: анализ, счетоводно отчитане и оповестяване, Монография, КОАЛА ПРЕС, ПЛОВДИВ, 2024, с. 77.

⁵ Стайнов, П., (1970). Защита на природата (правни изследвания), София, 1970, с. 12-18. В: Пенчев, Г., Екологично право, Обща част. София, Феня, 2011, с. 19.

⁶ Пенчев, Г., Екологично право. Обща част, София, Феня, 2011, с. 30.

защита от вредното въздействие на химичните вещества и препарати. По отношение на неизплатени в срок глоби и санкции те се събират заедно с лихвите за санкциите и разноските от Агенцията за държавни вземания по реда на Данъчния процесуален кодекс. Министърът на околната среда и водите или упълномощено от него длъжностно лице издава акт за установяване на публично държавно вземане.

Социалното измерение на устойчивото развитие може да се разгледа като социална устойчивост. „Социалната устойчивост обхваща човешките права, свързани с: трудова заетост, овластяване на жените и равенство между половете, грижата за децата, адекватно отношение към хората с увреждания, насърчаване повишаването на образованието, поддържане на добро здравословно състояние, баланс между работа и личния живот и др.“⁷. Социалните придобивки за служителите са един доста ефективен инструмент, чрез който работодателите да привлекат нови кадри в организацията и да повишават мотивацията и ефективността на настоящите си служители.

Устойчивостта, породена от управлението има пряка връзка с компетентността на управленските органи. В правната доктрина „компетентността“ се разглежда като „кръг от задачи, възложени на отделните органи по осъществяване на определени държавни функции“⁸. Считаме, че по отношение на управленската устойчивост, изискванията за професионална компетентност в производствените организации, управляващи екологически и социални рискове, следва да бъдат правило, въведено а priori. Независимо от факта, че изискванията за компетентност при управлението на финансовите средства в публичния сектор е наложена и във връзка с обстоятелството, че се управлява публична собственост, компетентността следва да бъде въведена със същата отговорност. Причината за това е че екологичната и социалната устойчивост имат проявление както „отвън навътре“ т.е. във взаимоотношението предприятие – работници, така и „отвътре навън“, т.е. във взаимоотношението предприятие – общество. Нормативната база по отношение на управленската устойчивост в България е представена в Закона за публичните финанси, Търговския закон, Закона за счетоводството, Закона за вътрешния одит в публичния сектор и други законови и подзаконови нормативни актове.

⁷ Анастасова-Чопева, М., Методически подход при измерване на социалната устойчивост в земеделието, София, Икономика и управление на селското стопанство, 64, 2/2019, с. 24.

⁸ Зиновиева, Д., Компетентност на административните органи, София, Сиела, 2000, с. 7.

Сключването на договор между две или повече лица представлява постигнато съгласие между тях. Той предварително урежда отношенията между страните и ги задължава да се съобразяват с уговореното. По този начин договорът намалява неопределеността в поведението на страните, насочено към постигането на правния резултат, целян от договарящите. Според степента на задължителност на правилото за поведение правните норми се делят на **императивни и диспозитивни**⁹. При императивните правни норми правните субекти са длъжни безпрекословно да изпълняват това, което императивната правна норма указва. **Диспозитивните правни норми са такива**, при които правните субекти могат да избират между различни варианти на своето поведение. Те могат да се възползват от правата, предоставени им от правната норма, ако желаят. Когато уговорките на страните се отклоняват от предписанията на закона, договорът не е задължително да е нищожен, стига това отклонение да засяга такива правни норми, от които страните имат право да се отклоняват. Това означава, че страните имат известна свобода да договорят различно от записаното в закона (диспозитивни правни норми).

С оглед на отчитането на договорните отношения относно устойчивостта, разделяне на правните сделки се прави в зависимост от това, дали за валидността на сделката се изисква форма или не. В този смисъл правните сделки са **формални и неформални**. С оглед на постигането на цели за устойчивостта, е необходимо а priori да се постановят от органите за управление на организацията правила за поемане на ангажменти чрез договориране и чрез неформално съгласуване. В този смисъл „политиката на договоряне е средство за постигане на фирмени цели в дългосрочен и оперативен план“¹⁰. Следователно, от гледна точка на политиката на поемането на ангажменти, формални и неформални, за формиране и поддържане на устойчивостта в организацията, „от стратегическо значение е да се прави разлика между споразумение, разбирателство и процедура“¹¹. С оглед на търговската практика, това е въпрос на търговски преговори и е приложимо схващането, че:

⁹ Правна академия, Извлечено на Ноември 20, 2024 от <https://lawacademybg.wordpress.com/kurs1/otp/otp44/>

¹⁰ Великов, Д., Договорната политика като част от маркетинговата политика на фирмата, Сборник доклади от конференция „Ролята и мястото на икономическите механизми в условията на преход към пазарна икономика“, Шкорпиловци, Университетско издателство – ИУ-Варна, 1996, с. 23-31.

¹¹ Пак там, с. 23.

- „1. Процедурата е начин да се направи нещо.
2. Разбирателството е израз на общата гледна точка по даден въпрос.
3. Споразумението е окончателно приемане на срокове за изпълнение“¹².

В този смисъл изпълнението на договори, чиито клаузи влияят върху равнището на показателите за оценка на околната среда „... обуславя необходимостта от изграждането на управленска философия относно поемането на задължения и придобиването на права чрез договори“¹³.

Неформалните сделки се изпълняват чрез приложение на **диспозитивните правни норми**. При изпълнение на изискванията за устойчивост, организацията са длъжни да изпълняват императивните правни норми относно екология и социална устойчивост. Такива са нормите за екология, Кодекс за социално осигуряване и КТ. Предприятието не е страна по договора с контролиращите институции, то само прилага императивните норми. Правото да функционира организацията, носеща екологичен, социален и управленски риск, означава и поето задължение да изпълнява императивните норми. Всяко отклонение от тях води до намаляване на ефективността и нарастване на риска от дейността на организацията. Потвърждение на горното се намира и в писаната норма на делегирания регламент за устойчивост:

„Зависимостите от природни, човешки и социални ресурси може да бъдат източник на финансови рискове или възможности. Зависимостите може да предизвикат последици по два възможни начина:

а) може да повлияят върху способността на предприятието да продължава да използва или да получава ресурсите, необходими за стопанските процеси, както и върху качеството и ценообразуването на тези ресурси; и

¹² Карас, Ч., Търговски преговори: 200 стратегии и тактики, Колонел, Габрово, 1993, с. 15-16.

¹³ Великов, Д., Договорната политика като част от маркетинговата политика на фирмата, Сборник доклади от конференция „Ролята и мястото на икономическите механизми в условията на преход към пазарна икономика“, Шкорпиловци, Университетско издателство – ИУ-Варна, 1996, с. 23.

б) те може да повлияят на способността на предприятието да разчита на отношенията, необходими за стопанските му процеси, при приемливи условия”¹⁴.

Разходите за доказване на състоятелността на организацията да отчете дейността си спрямо новите норми се наричат транзакционни. От тук – част от производствените дейности, за които е необходимо да се получи одобрение от регулаторите, се изпълняват чрез транзакционни вместо производствени разходи. Когато уговорките на страните се отклоняват от предписанията на закона, договорът не е задължително да е нищожен, стига това отклонение да засяга такива правни норми, от които страните имат право да се отклоняват. Това означава, че страните имат известна свобода да договорят различно от записаното в закона с приложение на диспозитивни правни норми. На тази база могат да се различат:

- Съществено съдържание на договора – уговорки, които са необходими за договора и са съществени. Ако липсва някоя от необходимите уговорки за съответния вид договор, това означава, че или все още нямаме окончателно сключен договор, или че сключеният договор е от друг вид.

- Допълнително съдържание на договора – уговорки, които са случайни за договора и са несъществени.

- Естествено съдържание на договора – като „естествено“ съдържание се определят онези правила, които се „пренасят“ автоматично от закона, ако страните не са уговорили нещо различно в договора. Диспозитивните правни норми съдържат такива правила за поведение.

УСТОЙЧИВОСТТА В ОРГАНИЗАЦИИТЕ И НЕЙНОТО ОТЧИТАНЕ

Институционализиране на отчитането на устойчивостта

Отчитането на разходите за околна среда търси решение за намаляване на социалната цена от неекологичните производства. Увеличаването на печалбите на неекологичните производства е свързано с тяхната вътрешна икономическа ефективност, но е съпроводено от външна икономическа неефективност, породена от необходимостта на извършване на разходи за възстановяване и

¹⁴ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, 2023, пар. 50, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

поддържане на околната среда. Тази наложена социална цена е „външна неикономия“, дефинирана за първи път през 1960 г. от Роналд Коуз в статията „Проблемът на социалната цена“¹⁵. При определяне на размера на тази неикономия приложение намира теорията за заинтересованите страни. Заинтересовани страни или стейкхолдъри (от англ. *Stakeholder* – букв. участващ в облога) са група хора или организация, които са свързани пряко или непряко с дадена организация и могат да повлияят или да бъдат засегнати от действията, целите и политиките на тази организация.

При разрешаване на екологичните проблеми, обществото търси приложение на концепцията за транзакционните разходи, дефинирана от Роналд Коуз¹⁶. Съобразно тази концепция, при решаване на екологични проблеми, фирмата ще се разпростира, докато разходите за организиране на една допълнителна транзакция в нея станат равни на разходите за осъществяването на същата операция на открития пазар или на тези за извършването ѝ в друга фирма. Именно ефективното управление, водещо до спазване на екологичните норми позволява на фирмата да задържа решението на проблема за екологията в своите граници. Това е глобализъм, който според Коуз се нарича пазарен механизъм, а обществото организъм. Схващането, че фирмата е подсистема в по-голяма система – отраслова и обществена, позволява решаването на екологичните проблеми, нерешени от фирмата, да излезе от нейната дейност и да се прехвърли в дейността на друга фирма. Тук критерий не е пазарният ценови механизъм, станал по-ефективен от фирмата, а решението на регулаторите в областта на екологията, удостоверяващи пред обществото, че в сравнение с други фирми, в тази фирма са налице по-високи транзакционни разходи. Пламен Чипев актуално отбелязва, че истинското лансиране на концепцията за транзакционните разходи „... като сериозен научен проблем се прави от Оливър Уилямсън, който в поредица от изследвания я налага не просто като инструмент за анализ, но и като специфичен раздел в икономическата теория – наречен Икономикс на транзакционните разходи (ИТР), който на свой ред е интерпретиран и като част от индустриалната организация, и като елемент на неоинституционализма“¹⁷. Договорната политика на фирмата

¹⁵ Coase, R., The problem of social cost, *Journal of Law and Economics*, 1960, (3), pp. 1-44.

¹⁶ Coase, R., *The Nature of the Firm*, *Economica*, Blackwell Publishing, 1937, 4 (16), pp. 386–405.

¹⁷ Чипев, П., Транзакционните разходи в институционалната и нео-институционалната икономическа теория, Сборник от Юбилейна международна научна конференция

предопределя нейната отговорност за изпълнение на обществени ангажименти и е част от маркетинговата политика на фирмата. По определение, транзакционните разходи са „разходи, свързани с намаляването на риска и гарантиране на трайно устойчиво и взаимно изгодно пазарно поведение“¹⁸. За производствените разходи е характерно, че на основание на минали стопански успехи, определена стопанска организация е получила обществено доверие, притежава необходимите активи и квалифициран персонал и произвежда продукцията. Същата по-ефективно от всички други стопански организации, включително цялото общество, успява да генерира достатъчно печалба и да осигури устойчивото си развитие. Ако се предположи, че изискванията за екологична, социална и управленска устойчивост нарастват, нарастват неопределеността и риска при функционирането на фирмата и намалява способността на организацията да управлява устойчивостта си чрез нейната дейност.

Производствените и транзакционните разходи от гледна точка на устойчивостта

Производствените разходи се отчитат при спазване на счетоводния принцип предимство на съдържанието пред формата първоначално като разходи по икономически елементи и последващо – като разходи по функционално направление по видове дейности. Договорите се отчитат задбалансово, при което пораждат условни активи и условни пасиви. Т. Годорова ни предлага типология на транзакционните разходи¹⁹, показана в **Таблица 1**, според момента на тяхното възникване спрямо подписването на договора и начина, по който се проявяват.

Областта, в която се осъществява концентриране на подходящи ресурси за по-пълно използване на функционалните възможности на активите на организацията и удовлетворяване на изискванията за екологична, социална и управленска ефективност е атрактор, (attract – привличам се). В тази област, организацията има ефективни производствени разходи и минимизира транзакционните си разходи. С оглед на удовлетворяване на изискванията на регулиращите институции

"Икономическа и социална (дез)интеграция", Университетско издателство „Паисий Хилендарски“, 2019, с. 14.

¹⁸ Годорова, Т. (2000). Икономическа същност на транзакционните разходи Munich Personal RePEc Archive. Published in: Proceedings of the Young Scholars' Conference "Science in Support of Business and Society". Varna: May 12, 2000, p. 100.

¹⁹ Пак там, с. 119-120.

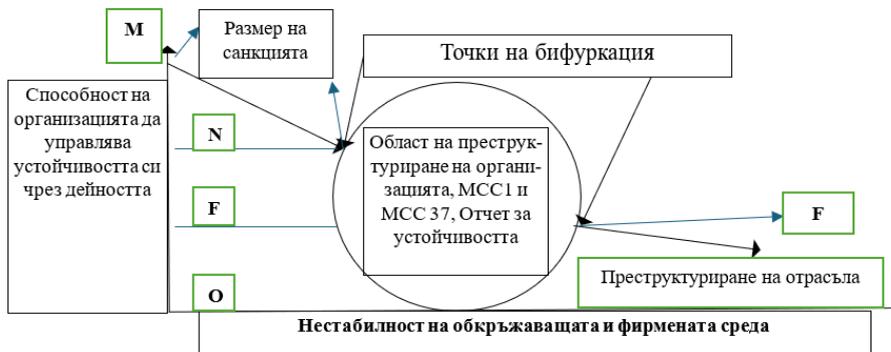
и законовите норми в рамките на атрактора чрез метода на индукцията се проявява т. нар. принцип на външното допълнение²⁰, показан на **Фиг. 1.**²¹

Таблица 1. Типология на транзакционните разходи

Класификация на транзакционните разходи	
	Предварителни разходи за:
1.	Получаване на информация за пазара, в т.ч. конкурентите
2.	Установяване предпочитанията на икономическите агенти
3.	Установяване наличие на желание за сключване на договор
4.	Представяне на позициите в хода на преговорите
5.	Изготвяне на договора
6.	Набелязване на мерки за неговата защита
7.	Подписване на договора
	Последващи разходи за:
1.	Правни действия във връзка с диспути и контрол на договора
2.	Предоговаряне
3.	Съблюдаване на договора
4.	Обвързване на страните по договора за бъдеща работа
Класификация на транзакционните разходи според формата на проявление	
	Преки разходи за:
1.	Получаване на информация
2.	Преговори между страните
3.	Запознаване на всички агенти с всички клаузи
	Непреки разходи за:
1.	Избягване на опортюнизъм
2.	Избягване на обективни рискове

²⁰ Ивахненко, А. Г., Индуктивный метод самоорганизации моделей сложных систем, Киев, Наукова думка, Киев, 1982, с. 29-31.

²¹ Адаптирано по Великов, Д., За маркетинговата синергия в каналите за дистрибуция, Варна, Известия, (3), 2000, с. 121.



Фиг. 1. Принцип на външното допълнение

В т. М е представена сумата на производствените (PR1) и транзакционните (TR2) приходи и производствените (PC1) и транзакционните (TC1) разходи. За тях са валидни следните условия²²:

1. $TR1 + TC1 = \min.$ (Формула 1)
2. $PR1 + PC1 = \text{opt.}$ (Формула 2)
3. $(TR + TC) + (PR + PC) = \text{const.}$ (Формула 3)

В т. N има нарастване на транзакционните приходи TR и разходи TC, при което производствените приходи PR и производствените разходи PC намаляват. Тези обстоятелства обикновено се съпровождат с намаляване на обема на произвежданата продукция. В т. F се наблюдава минимизиране на производствените приходи и разходи и излизане от дейността. Тези обстоятелства се характеризират със загуба на екологична, социална и управленска устойчивост. В т. N има необходимост от една допълнителна транзакция, в т. N има необходимост от две транзакции. Нерешаването на проблема води до отказ от дейността, довела до нарушения в екологичното, социалното и управленското законодателство и отчетената липса на устойчивост.

Моментът на реструктуриране на организацията се нарича бифуркация и обозначава ситуация, в която настъпва качествено изменение по раздвояване, разклоняване на даден обект или процес. При прекратяване на удовлетворяването на изискванията на

²² Великов, Д., Договорирането, устойчивостта и тяхното отчитане, Сборник с доклади от Юбилейна международна научна конференция „ИНТЕРДИСЦИПЛИНАРНИЯТ ПОДХОД В ПРИЛОЖНОТО ПОЛЕ НА ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛНИ НАУКИ”, 07 Ноември 2024 г., Пловдив, Пловдивски университет, 2024, с. 4-5, под печат.

регулаторите за определената дейност, пътищата за излизане от атрактора са три: разклоняване на силата към друг атрактор т.е. прехвърляне на дейност към друга фирма; изтощаване на силата на атрактора т.е. прекратяване на дейността; установяване на превъзходство над атрактора. Постигането на превъзходство над атрактора се получава чрез:

- Анализ на ролите и дейностите в атрактора и източника на поддържащата го сила;
- Изследване на силните и слабите страни на дейността му;
- Анализ на промените в индивидуалните вътрешни нагласи на участниците в дейността.

Постигането на превъзходство над атрактора води до удовлетворяване на изискванията на регулатора. Частичното удовлетворяване на тези изисквания води до реализиране на „степени на свобода“ на организацията преди производствените разходи да се трансформират в транзакционни.

ОТЧИТАНЕ НА УСТОЙЧИВОСТТА

Класифициране на разходите за устойчивост

За удостоверяването на изпълнението на договорите за устойчивост е необходим адекватен контрол. За установяване на ефектите на контрола от страна на регулаторите е необходимо персонификация на санкцията, чрез която се подобрява семантичността на счетоводната информация и която може да има паричен или имуществен характер. Използва се пасивна счетоводна сметка от Раздел 4 „Разчети за вземания и задължения“, група „Разчети с бюджета и ведомствата“ от индивидуалния сметкоплан на организацията.²³ Международните счетоводни стандарти (МСС) и Националните счетоводни стандарти (НСС) предоставят основни принципи и насоки за финансовото отчитане и представяне на информацията във финансовите отчети на компаниите. Ограничения, получени от регулатори за нарушения на изискванията на климата, вода, въздух, социални несъответствия или настъпили финансови ограничения могат да доведат до отклонения в стойностите на активите и пасивите и следва да бъдат оповестени. За тези ограничения, санкция и задължителни предоставени предписания следва да се прилага счетоводният принцип на начисляването, съгласно който „... ефектите от сделки и други събития се признават в момента на тяхното възникване, независимо от

²³ Пак там, с. 5, под печат.

момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят²⁴. Движещата сила, породила решението на регулатора за санкция при липса на устойчивост, е направена оценка на въздействието на екологичен, социален или управленски фактор. Следователно, за регулатора е важна съществеността на въздействието, която нормативно е определена в Директива (ЕС) 2022/2557.

Разходите за опазване на околната среда са средствата, изразходвани за всички целенасочени дейности, пряко насочени към предотвратяване, намаляване и премахване на замърсяването или всяко друго влошаване на околната среда. Тя включва инвестиции в областта на околната среда и текущи екологични разходи. Инвестициите в околната среда са всички разходи за дадена година за машини, оборудване и земя, използвани за целите на опазването на околната среда. Текущите разходи за опазване на околната среда включват ежедневни оперативни дейности, насочени към предотвратяване или намаляване на замърсяването. Тя включва например разходи за служители, работещи по въпроси, свързани с околната среда, и материали за опазване на околната среда.

С оглед на удовлетворените обществени потребности, разходите за опазване на околната среда са свързани с осигуряване на дългосрочно конкурентно предимство. На базата на различни критерии могат да се разграничат различни групи разходи за опазване на околната среда. За тяхното класифициране може да се приеме схващането на Б. Йонкова²⁵, представено в **Таблица 2**:

Таблица 2

Приложна сфера на класификацията	Класифициране
За целите на контрола от гледна точка на възникването	Разходи за възстановяване на нарушено екологично равновесие
За целите на отчетността и връзката на разходите с финансовите отчети на предприятието	Разходи за предотвратяване на нарушаването на екологичното равновесие Вътрешните разходи за околна среда Външни разходи за околна среда

²⁴ Закон за счетоводството, Свалено от https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

²⁵ Йонкова, Б., Методически проблеми при счетоводното третиране и отчитане на разходите за опазване на околната среда, Научни трудове на УНСС, (2), 2007, с. 174.

За целите на контрола от гледна точка на възникването могат да се разграничат две групи разходи²⁶:

ПЪРВА ГРУПА: разходи за възстановяване на нарушено екологично равновесие.

ВТОРА ГРУПА: разходи за предотвратяване на нарушаването на екологичното равновесие.

Според Б. Йонкова, вътрешните разходи за опазване на околната среда са тези, които се понасят от причинителите (личности, групи, или институции) непосредствено (например разходите за отстраняване на щетите, пряко причинени на околната среда), или косвено (непряко). За определянето на разходите за околна среда следва да се разграничат разходите на организацията като екологични и неекологични. Диференцирането им следва да започне от най-високото корпоративно ниво, след което да се диференцира според стратегическите бизнес единици с разграничение по територии, пазари и купувачи. Екологичните разходи в предприятията се отчитат като част от общите разходи. Вътрешните екологични разходи могат да се разгледат като сума на преки и непреки разходи.

Външни разходи за околна среда са тези, които не се понасят от причинителя (например дадено предприятие), и следователно не се третираат като разход за дейността му. За значението на външните разходи свидетелства опитът да се оценят в стойност екологичните въздействия, които едно предприятие поражда в резултат на своята дейност. Освен това границите между външните и вътрешните разходи за околна среда могат текущо да се прехвърлят (да се променят) в течение на годината, например чрез повишаване на данъците или нови наредби.

Счетоводни техники за отчитане на устойчивостта

Отчитането на устойчивостта се свързва с понятието „подотчетност“. Подвеждането под отчетност на разходите за устойчивост е израз на признаването на отговорността на организацията за екологичното, социалното и управленското измерение на устойчивостта и за нейния принос за обществената устойчивост. За ефективното счетоводно отчитане се използват различни техники. Техниките могат да се разграничат на оперативно, текущо и периодично счетоводно отчитане. Оперативното счетоводно отчитане на

²⁶ Пак там, с. 174.

устойчивостта се осъществява на основата на счетоводните стандарти се изразява в признаване, оценяване и оповестяване на активи, пасиви, приходи, разходи и печалби. Периодичното счетоводно отчитане се осъществява също на основата на счетоводни стандарти междинно и годишно. Ваня Георгиева категоризира техниките за счетоводно отчитане на екологичните разходи по следния начин:

„1. Вътрешносчетоводни техники - целят по-добро разпределение и отчитане на текущите екологични разходи:

- Традиционен подход - интегриране в текущите разходи
- Допълнително счетоводство - въвеждане на отделни еко-сметки
- Пълно интегриране - като обикновени разходи в системата
- Метод на материалния поток - за идентифициране на загуби
- ABC метод - разпределение по дейности

2. Стратегически техники - имат по-дългосрочна перспектива и целят по-устойчиви бизнес модели:

- Счетоводство на жизнения цикъл
- Счетоводство на екологичния капитал
- Отчитане на въглероден отпечатък²⁷.

Традиционният или още конвенционалният подход за счетоводно отчитане на разходите за устойчивост представлява признаването и оценяването на тези разходи в общата система на текущите разходи на предприятието. При него разходите за устойчивост не се разграничават и отчитат отделно, а се включват директно в съответните категории текущи разходи. При този подход не се разработва детайлна, аналитична информация на разходите за устойчивост и се налага изготвяне на допълнителна справочна информация с цел техния анализ и включването им в периодичните счетоводни отчети.

При подходът на допълнително счетоводство за устойчивост се въвеждат допълнителни аналитични счетоводни сметки. Например към сметка „Материали“, може да се обособи подсметка „Основни материали“ с аналитични сметки:

- Материали за пречистване на отпадни води;
- Материали за третиране на отпадъците и други.

Тази аналитичност позволява да се генерират аналитични оборотни ведомости по отделните дейности за определени периоди. Информацията от оборотните ведомости за аналитичните сметки може, чрез счетоводните информационни системи, автоматично да бъде

²⁷ Георгиева, В., Екологичните разходи в корпоративния сектор: анализ, счетоводно отчитане и оповестяване, Монография, КОАЛА ПРЕС, ПЛОВДИВ, 2024, с. 89.

въведена в отчета за устойчивост. Аналитичните сметки позволяват ясно обособяване, проследяване и анализ на екологичните разходи. Аналитичното отчитане подобрява семантиката на счетоводната информация по поети чрез договорирането и при изпълнението на поетите ангажименти. Двuasпектното обхващане на счетоводната информация за ресурсите на организацията, генериращи устойчивостта, отразява техният произход и целево предназначение от една страна и техния конкретен състав и форма на възплъщение от друга страна. За да се обхване нужната информация, се използват активни и пасивни счетоводни сметки. В зависимост от конкретните стопански процеси, които отразяват, те имат определено структурно съдържание. Сметките за разходи по икономически елементи се водят с чисти обороти, нямат начално и крайно салдо. За отчитане на амортизацията на дълготрайните активи, ангажирани с процеси по екологична, социална и управленска устойчивост се използват регулиращи сметки. Чрез аналитични сметки се детайлизират и конкретизира счетоводната информация по аналитичните сметки. За отчитане на устойчивостта, към синтетичните счетоводни сметки, балансови и задбалансови, се организира аналитично отчитане по лица и натурални показатели.

Подходът за пълно интегриране на екологичните разходи в счетоводната система се основава на разбирането, че тези разходи са неразделна част от общите разходи на всяко предприятие. Това изисква разширяване на традиционните сметки чрез включване на подкатегории, отразяващи екологичните, социалните и управленските компоненти. Това означава в счетоводният сметкоплан да бъдат добавени подсметки за устойчивост. Това до голяма степен е постигнато с изискванията за отчетност по ESRS.

Стратегическият счетоводен анализ позволява по-пълно вплитане на разходите за устойчивост при отчитане постигането на целите на компанията. Според Трифон Трифонов „стратегическият счетоводен анализ е свързан с качествено нови аналитични методи за осъществяване на базисния счетоводен принцип – съпоставяне на приходи и разходи през независимия отчетен период. Става дума за:

а. Счетоводен метод на изследване на разходите и калкулирането на себестойността по видове дейности и съставляващи ги операции в рамките на производствено-финансовата активност (Activity Based Costing – ABC).

б. Счетоводен метод на верижно-стойностния анализ (Value-chain analysis)²⁸.

За разпределението на разходите за екология, но също и за другите разходи за устойчивост (социални и управленски) е подходящ методът на разходите на базата на дейностите (Activity-Based Costing - ABC). Този начин на отчитане дава възможност да се определи колко струва изпълнението на дадена дейност. За изпълнението на дадена дейност могат да се изпълняват различни функции на управление. Ето защо при отчитането по дейности може да се използва понятието функционални дейности. За стратегическото и текущото управление на организацията следва да се разработят сегменти на устойчивост. Превръщането на разходите по счетоводни сметки в разходи по дейности е триетапен процес:

1. Разпределение на разходите за екологична, социална и управленска устойчивост от счетоводните сметки от група „Разходи по икономически елементи“ по функционални дейности за генериране и поддържане на устойчивост.

2. Избор на база за разпределение на разходите за устойчивост.

3. Разпределение на разходите за екологична, социална и управленска устойчивост чрез базата за разпределение по дейности.

4. Разходите за всяка екологична, социална или управленска дейност се разпределят към продуктите/услугите пропорционално на тяхното потребление на съответната дейност според избраната база.

Базите за разпределение се определят по формули, в числителя на които се записва сумата на разхода за функционалната дейност за устойчивост, а в знаменателя – броя на единиците за конкретния измерител. Ако е известно, че даден вид разход не е направен за някой от продуктите групи, то върху тази група не се разпределят разходи т.е. тя не се включва в знаменателя. Разходите за рециклиране, пречистване на вода и други се измерват в килограми, литри, куб. метри или най-общо казано това са „тегловни единици“. Формулата има вида:

$$\text{Разходи за рециклиране} = \frac{\text{функционални разходи}}{\text{тегловна единица}} \quad (\text{Формула 4})$$

Разходите за контрол на емисии се измерват в машиночасове. Разходите за управление, които могат да са под формата на проучвания, развитие на продукта, промоция на екологична програма и други се

²⁸ Трифонов, Т., Стратегическият счетоводен анализ на стойността – революционен етап в развитието на счетоводната наука, Научни трудове на УНСС, том 1, 2004, с. 13.

изчисляват като в знаменателя на формулата се постави показателя „Продадена ценова единица“²⁹. Базата за разпределение на разходите за социална устойчивост се изчислява като в знаменателя на формулата се постави показателя „Осигурена ценова единица“. Тук се включват разходите за здравословни и безопасни условия на труд, връзки с потребителите, въздействие върху уязвими потребители, защита на правата на човека и други. Базите за разпределение отразяват динамичния характер на дейностите по екологична, социална и управленска устойчивост, защото в знаменателя на формулите за изчислението им е отбелязано равнището на „активността за устойчивост“.

Някои от предимствата на използването на ABC метода са³⁰:

- „Позволява по-прецизно отнасяне на екологичните разходи към конкретни продукти и дейности, които ги генерират.
- Отчита взаимовръзките и сложността на производствените процеси, свързани с екологичното въздействие.
- Използва множество бази за разпределение на разходите, отразяващи реалното им натрупване.
- Дава по-ясна представа за „екологичния профил“ на различните продукти и възможности за оптимизация.
- Подпомага стратегическите решения за намаляване на екоразходите чрез промени в дейностите и процесите.
- Улеснява сравненията между отделни периоди и оценка на прогреса.“

За отчитането на устойчивостта се анализират съществените **действителни** или **потенциални**, **положителни** или **отрицателни** въздействия на предприятието, свързани с неговата собствена дейност нагоре и надолу по веригата на стойността му. За счетоводния анализ на устойчивостта това се изразява в степента на влияние на операциите на доставчика върху операциите на клиента, пречупени през разпределението на разходите за екологична, социална и управленска устойчивост. В тази връзка „счетоводният метод на верижно-стойностния анализ улеснява координацията и оптимизацията на

²⁹ Великов, Д., Разпределението на разходите за маркетинг в индустриалните предприятия, сп. Известия на Икономически университет - гр. Варна, бр. 2, 1998 г., с. 45-56.

³⁰ Георгиева, В., Екологичните разходи в корпоративния сектор: анализ, счетоводно отчитане и оповестяване, Монография, КОАЛА ПРЕС, ПЛОВДИВ, 2024, с. 100.

взаимно свързаните операции при верижното изследване, което може да излезе извън границите на активността на фирмата“³¹.

Текущо отчитане на устойчивостта

Текущото отчитане на устойчивостта се осъществява чрез спазване на счетоводните принципи, описани в националните нормативни актове по счетоводство, приложими в отделните държави на Европейския съюз. При определени условия, предприятията в тези държави се отчитат с приложение на МСС. Спазват се приоритетно изискванията на Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г. (Рамката). Най-общо, в включената в приложението към Годишния финансов отчет (ГФО), дескриптивната информация означава описателна, нефинансова информация, която допълва и обогатява финансовата информация в компонентите на ГФО. Изводът, който може да се направи е, че към отчета за дейността по всяка от по-горе описаните области, в приложението следва да има описателна (дескриптивна) информация. Този извод е и в подкрепа на изискванията на **CSRD**, с която се въвежда изискване отчетите за устойчивост, като част от доклада за дейността, да бъдат проверявани от т.нар. доставчици на услуги за изразяването на сигурност³². Предвид горепосоченото, съществено се променя и ролята на външния одит, който в цялост ще продължи да изпълнява своето предназначение за намаляване на информационния риск за заинтересованите потребители на одитираната информация.

От гл. т. на приложението на **МСФО** и **ESRS** при определяне на съществеността е необходимо да се определи областта на приложението на двойната същественост при изготвяне на отчета за устойчивост. Споделяме схващането на Д. Йосифова, че „**ESRS** възприема принципа на двойна същественост, докато стандартите за оповестяване на устойчивост на **МСФО** са предназначени да отговорят на нуждите на инвеститорите и по този начин са по-близо само до концепцията за

³¹ Трифонов, Т., Стратегическият счетоводен анализ на стойността – революционен етап в развитието на счетоводната наука, Научни трудове на УНСС, том 1, 2004, с. 18.

³² Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС, пар.61, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

финансова същественост (също използвана в **ESRS**)³³. Според **ESRS** даден въпрос на устойчивостта е „съществен“, когато удовлетворява определените критерии за същественост на въздействието или за финансова същественост, или и за двете.³⁴ Според специализирани източници за оперативна съвместимост на **ESRS** и **МСФО** „докато в **ESRS** двойната оценка на съществеността на това какво е полезното решение взема предвид както инвеститорите, така и другите заинтересовани страни (включително по отношение на съществеността на въздействието), в Стандарти на **ISSB**³⁵ тази оценка е фокусирана върху информационните нужди на инвеститорите. По финансови същественост се очаква двете оценки да осигурят съгласуван резултат“³⁶ Следователно, обхватът на финансовата същественост, определян според **ESRS** за отчитането във връзка с устойчивостта, сравнено с **МСФО S1**³⁷, представлява разширяване на обхвата на съществеността, използван в процеса на определяне на това коя информация следва да бъде включена във финансовите отчети на предприятието.

Съгласно МСС 1 Представяне на финансовите отчети, предприятието оповестява информация за направените предположения относно бъдещето и други ключови източници на несигурност на приблизителните оценки към края на отчетния период, които имат сериозен риск да доведат до съществени корекции към балансовите суми на активите и пасивите в рамките на следващата финансова година. По отношение на тези активи и пасиви, пояснителните приложения съдържат подробности за:

³³ Йосифова, Д., Отчитане на корпоративната устойчивост – развитие, предизвикателства и стандартизация в ЕС, Годишник на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България 2022, 2022, с. 40.

³⁴ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, 2023, пар. 28, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

³⁵ Има се предвид МСФО S1 Стандарт за оповестяване на устойчивостта. Общи изисквания за разкриване на финансова информация, свързана с устойчивостта и МСФО S2 Разкрития, свързани с климата.

³⁶ [ESRS-ISSB Standards Interoperability Guidance](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/issb-standards/esrs-issb-standards-interopability-guidance.pdf), 2024, p. 4. Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/issb-standards/esrs-issb-standards-interopability-guidance.pdf>

³⁷ IFRS S1. General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, par. 18, Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>

- а) техният характер; и
- б) тяхната балансова сума към края на отчетния период³⁸.

На оповестяване по МСС 1 подлежат и обезценките по МСС 36 „Обезценка на активи“, настъпили поради отклонения в дейността на организацията, пораждащи риск от нарушаване на екологичната, социалната и управленската устойчивост.³⁹ Въпросите, свързани с устойчивостта, могат да имат пряко въздействие върху различните процеси в компанията. Ако поради регулаторни промени се промени търсенето и приложението на материали, притежавани от предприятието, това би могло да доведе до ситуация, в която компанията не е в състояние да продаде наличните си запаси от тях на очакваните пазарни цени. В такъв случай, съгласно МСС 2 Материални запаси, предприятието трябва да намали стойността на тези запаси до тяхната нетна реализуема стойност.⁴⁰ Нетната реализуема стойност представлява по-ниската от себестойността на материалните запаси и тяхната нетна продажна цена. Въпросите, свързани с устойчивостта, могат да доведат до промени или адаптации на разходите, свързани с бизнес дейностите и операциите на компанията, включително научноизследователска и развойна дейност. МСС 16 Имоти, машини и съоръжения⁴¹ и МСС 38 Нематериални активи⁴² уточняват изискванията за признаване на такива разходи като активи, като ги отчитат като имоти, машини и съоръжения или като нематериални активи. МСС 38 също изисква компаниите да оповестяват размера на разходите за научноизследователска и развойна дейност, които са признати като разход през отчетния период.⁴³ За възникналите рискове следва да се начислят провизии по МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи. Провизията се признава, когато задължението е надеждно оценено и ще бъде необходим изходящ поток от ресурси. За реструктурирането на дейността и породеното конструктивно задължение към персонала, контрагентите и обществото се изготвя подробен план. На това основание реструктурирането се включва в

³⁸ МСС 1 Представяне на финансовите отчети, пар. 125, Последно посещение на 10.20.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS1.pdf>

³⁹ МСС 36 „Обезценка на активи“, пар. 126-131, Последно посещение на 10.20.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS36.pdf>

⁴⁰ МСС 2 Материални запаси, пар. 28-33, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS2.pdf>

⁴¹ МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, пар. 7-10, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS16.pdf>

⁴² МСС 38 Нематериални активи, пар. 18, Последно посещение на 10.20.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS38.pdf>

⁴³ Пак там, пар. 126.

сумата на начислените разходи за провизии. Необходимо е в отчета за устойчивостта да се оповести природата на провизиите или условните задължения и да се посочи несигурността относно размера или времето на свързаните икономически потоци⁴⁴. Въпросите, свързани с възможните екологични рискове, могат също да повлияят на изискваните разкривания относно: значимите оценки и промените в тях, направени при прилагането на МСФО 17 Застрахователни договори; рисковете, на които е изложена компанията, концентрацията на риска, начините за управление на рисковете и анализа на чувствителността, който демонстрира въздействието на промените в рисковите фактори⁴⁵.

Отчетът за устойчивост е ясно разграничим раздел от доклада за дейността на организацията. Той, както всеки друг финансов отчет, е носител на преобразувана, резултантна счетоводна информация. Отчетът за устойчивостта е носител и на обобщена информация, отразяваща текущото счетоводно отчитане на операциите, осигуряващи екологична, социална и управленска устойчивост. Използват се подсметки и аналитични сметки. За представянето на обобщена информация при текущото отчитане, както и за целите на периодичното отчитане се извършва счетоводно приключване. За счетоводното приключване се използва счетоводния метод сводка на отчетните данни, при което „... всички записвания по дебита и по кредита на дадена счетоводна сметка се систематизират по определени показатели – обороти, сборове и крайни салда“⁴⁶. Този метод може да се използва при изготвяне на междинни, но и годишни финансови отчети. Изводът, който може да се направи е, че при изготвяне на отчета за устойчивостта следва да се използва счетоводният метод сводиране на отчетните данни.

НОРМАТИВНИ ИЗИСКВАНИЯ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

Въвеждане на отчет за устойчивостта

С Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година беше въведен в употреба докладът за дейността,

⁴⁴ МСС 37 Провизии, условни активи и условни пасиви, пар. 85-86, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS37.pdf>

⁴⁵ МСФО 17 Застрахователни договори, пар. 121-132, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSFO17.pdf>

⁴⁶ Стефанов, Св., Ст. Григорова. (2013). Теория на счетоводството. Варна: ИК „Геа-Принт“, Варна, 2013, с. 95.

който включва обективен преглед на развитието и изпълнението на стопанската дейност на предприятието и неговото състояние, заедно с описание на главните рискове и несигурни обстоятелства, пред които е изправено⁴⁷. Прегледът е балансиран и изчерпателен анализ на развитието и изпълнението на стопанската дейност на предприятието и на неговото състояние, в съответствие с мащаба и сложността на дейността му. Изискванията за комплексно представяне на финансови и нефинансови показатели в Европейския съюз бяха въведени с Директива 2014/95/ЕС⁴⁸. С ДР (ЕС) 2023/2772 (ESRS) се дава актуално предложение за Европейски стандарти за отчитането във връзка с устойчивостта (ЕСОУ) и структурата на отчет за устойчиво развитие⁴⁹. По-конкретно, в ЕСОУ се определя информацията, която предприятието трябва да оповестява за своите съществени въздействия, рискове и възможности по отношение на екологичните, социалните и управленските въпроси на устойчивостта.

В ESRS се прилагат три категории стандарти ЕСОУ:

- а) общи (хоризонтални) стандарти;
- б) тематични стандарти (стандарти по екологичните, социалните и управленските въпроси); и
- в) секторни стандарти.

Общите стандарти ЕСОУ 1 Общи изисквания и ЕСОУ 2 Общи оповестявания се прилагат по отношение на въпросите на устойчивостта, които са обхванати от тематичните и секторните стандарти. В ЕСОУ се определя информацията, която предприятието трябва да оповестява за своите съществени въздействия, рискове и възможности по отношение на екологичните, социалните и управленските въпроси на устойчивостта. Информацията, която се оповестява съгласно ЕСОУ, дава възможност на ползвателите на отчета за устойчивостта да разберат какви са съществените въздействия, които

⁴⁷ Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32013L0034>.

⁴⁸ 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, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1705146094833>.

⁴⁹ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, ЕСОУ 1, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

предприятието оказва върху хората и околната среда, и съществените въздействия, които въпросите на устойчивостта оказват върху развитието, резултатите и състоянието на предприятието. ЕСОУ са представени в **Таблица 3**:

Таблица 3

ЕСОУ 1	Общи изисквания
ЕСОУ 2	Общи оповестявания
ЕСОУ E1	Изменение на климата
ЕСОУ E2	Замърсяване
ЕСОУ E3	Водни и морски ресурси
ЕСОУ E4	Биологично разнообразие и екосистеми
ЕСОУ E5	Използване на ресурсите и кръгова икономика
ЕСОУ S1	Собствена работна сила
ЕСОУ S2	Работници по веригата на стойността
ЕСОУ S3	Засегнати общности
ЕСОУ S4	Потребители и крайни ползватели
ЕСОУ G1	Професионално поведение

Счетоводната информация в отчета за устойчивост

В България, в Закона за счетоводството, в сила от 2016 г. се използва терминът „нефинансова декларация”. Съгласно чл. 48, ал. 1 от тогавашния вариант на Закона за счетоводството, нефинансовата декларация съдържа информация в степен, необходима за разбиране на развитието, резултатите, състоянието на предприятието и въздействието на неговата дейност, отнасяща се като минимум до екологичните и социалните въпроси и въпросите, свързани със служителите, зачитането на правата на човека, борбата с корупцията и подкупите. Нефинансовата декларация отстъпва от изискванията за качествата на финансовата информация, представени с Концептуалната рамка за финансово отчитане от 2018 г. (**Рамката**). Според **Рамката** финансовата информация е полезна, когато отговаря на фундаменталните качествени характеристики (уместност и достоверно представяне) и на качествените характеристики, които подобряват полезността на информацията (сравнимост, верифицируемост, съвременност и разбираемост). Фундаменталните са с решаващо значение, а другите са желателни. Информацията е уместна, когато е в състояние да повлияе на решенията, вземани от потребителите. Достоверното представяне притежава три характеристики – пълнота, неутралност и липса на грешки.

В **ESRS** качествената характеристика уместност е заменена от относимост. Според **ESRS**, Глава 3, КХ1, информацията за устойчивостта е относима (значима), когато може да бъде от значение за решенията на ползвателите при подход на **двойна същественост**). В КХ 2, Глава 3 на **ESRS** е определено, че информацията може да бъде от значение за дадено решение дори когато някои ползватели избера да не се възползват от нея или тя вече им е известна от други източници. Информацията за устойчивостта може да повлияе на решенията на ползвателите, ако има стойност на прогноза, стойност на потвърждение или и двете. Информацията има стойност на прогноза, ако може да се използва като входящи данни за процеси, използвани от ползвателите за прогнозиране на бъдещи резултати. Не е необходимо информацията за устойчивостта да представлява предвиждане или прогноза, за да има стойност на прогноза; тя има такава стойност, ако се използва от ползвателите при изготвянето на техните прогнози. Информацията има стойност на потвърждение, ако съдържа обратна информация относно предишни оценки (потвърждава ги или ги променя)⁵⁰.

Качествените характеристики, повишаващи полезността на информацията, описани в Рамката са сравнимост, верифицируемост, своевременност и разбираемост. В **ESRS** са представени качествените характеристики на информацията⁵¹ сравнимост, проверимост и разбираемост. Както е видно, качествените характеристики за информацията се припокриват приемливо в двата документа. В Рамката е изяснено, че **неутралността** се подкрепя от използването на **предпазливост** – запазване на повишено внимание при извършването на преценки в условията на несигурност. Използването на предпазливост означава, че активите и доходите не са надценени, а пасивите и разходите не са подценени. Аналогично, използването на предпазливост не позволява подценяването на активи или доходи и надценяването на пасиви или разходи. Такива отклонения могат да доведат до надценяване или подценяване на доходи или разходи в бъдещи периоди. Освен това в Рамката е пояснено, че използването на предпазливост не трябва да води до асиметричност, например системна необходимост от по-убедителни доказателства в подкрепа на признаването на активи или доходи, в сравнение с признаването на

⁵⁰ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, ЕСОУ 1, КХ1 – КХ3, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁵¹ Пак там, ЕСОУ 1, Допълнение Б.

пасиви или разходи. Такава асиметрия не е качествена характеристика на полезната финансова информация. Асиметричността се наблюдава в МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи. Съгласно стандарта, когато вероятният изход от делото е загуба, се отчита разход и пасив, но при очаквана печалба не се отчита доход и актив. Сравнението на качествените характеристики, повишаващи полезността на информацията според Рамката и същите качествени характеристики според **ESRS** обезпечава възможността за приложение на тези характеристики при изготвяне на отчетите за устойчивостта. Качествените характеристики за информацията се припокриват приемливо в двата документа. Като извод, считаме, че предпазливостта следва да има особено внимание в рамката да устойчивост.

В отговор на изискванията на **ESRS**, в счетоводното законодателство на България терминът „нефинансова декларация” се заменя с “Отчет за устойчивостта”⁵². Съгласно чл. 48, ал. 1 от актуалния Закон за счетоводството, отчетът за устойчивостта съдържа информация, необходима за разбиране на въздействията на предприятието върху въпросите по устойчивостта, както и необходимата информация за разбиране на начина, по който тези въпроси засягат развитието, резултатите и състоянието на предприятието. Представено със съкращения, в чл. 48, ал. 2 от актуалния Закон за счетоводството е определена включената информация в отчета за устойчивостта:

1. кратко описание на бизнес модела и стратегията ...
2. описание на обвързаните със срокове цели ...
3. описание на ролята на управителните и надзорните органи
4. описание на политиките на предприятието ...
5. информация относно съществуването на схеми за стимулиране ...
6. описание на:
7. описание на основните рискове за предприятието ...
8. показатели, имащи отношение към оповестяването на информацията по т. 1–7.

Видно е, че нормативната уредба за изготвяне на отчета за устойчивостта достатъчно точно определя изискванията за качествата на счетоводната информация и извежда тяхната съдържателна страна като необходима, за да бъде включена в отчета за дейността.

⁵² Закон за счетоводството, Последно посетен на 31.01.2025 г., https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

Необходимо е счетоводните информационни системи да разработят и предложат на своите клиенти модули, осигуряващи включването на набраната счетоводна информация за устойчивостта (синтетична и аналитична) в отчет за устойчивостта, част от годишния доклад за дейността на стопанската организация. Необходимо е също да бъде предоставена възможност да се изготвя междинен отчет за устойчивост.

ИЗГОТВЯНЕ НА ОТЧЕТА ЗА УСТОЙЧИВОСТ

Оценка на двойната същественост

Оценката на финансовата същественост съответства на установяването на информацията, считана за съществена за основните ползватели на финансовите отчети с общо предназначение при вземането на решения, свързани с предоставянето на ресурси на субекта. Оценката на двойната същественост е първата стъпка в процеса на отчитане на устойчивостта. Съгласно ESRS, предприятието се отчита по въпросите на устойчивостта въз основа на принципа на двойната същественост⁵³. Въпросът за съществеността беше засегнат в Директива 2013/34/ЕС, пар 17, където е определено, че „принципът на същественост следва да се прилага при признаването, оценяването, представянето, оповестяването и консолидирането на информация във финансовите отчети“⁵⁴. В ESRS е дефинирано понятието **двойна същественост**. В пар. 37 е определено, че двойната същественост има две измерения, а именно: **същественост на въздействието** и **финансова същественост**⁵⁵.

Даден въпрос на устойчивостта е съществен от гледна точка на въздействието, когато се отнася до съществените **действителни** или **потенциални, положителни** или **отрицателни** въздействия на предприятието, свързани с неговата собствена дейност нагоре и надолу по веригата на стойността му. Съществеността на действителните отрицателни въздействия се основава на тежестта на въздействието, а на потенциалните отрицателни въздействия — на тежестта и вероятността на въздействието. Тежестта се определя от факторите –

⁵³ Пак там, пар. 21.

⁵⁴ Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година, пар. 17, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32013L0034>.

⁵⁵ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, ECOY 1, пар. 37, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

степен, обхват и непоправимост на въздействието. В случай на потенциално отрицателно въздействие върху правата на човека тежестта на въздействието има предимство пред вероятността за настъпването му. Съществеността на положителните въздействия се определя от степента и обхвата на въздействието при действителните и при потенциалните въздействия⁵⁶.

Видно е, че обхватът на финансовата същественост за отчитането във връзка с устойчивостта представлява **разширяване на обхвата на съществеността**, използван в процеса на определяне на това коя информация следва да бъде включена във финансовите отчети на предприятието. Информацията се смята за съществена за основните ползватели на финансовите отчети с общо предназначение, ако би могло с основание да се очаква, че пропускането, неточното представяне или прикриването на тази информация ще повлияе на решенията, които те вземат въз основа на отчета за устойчивостта на предприятието. Зависимостите може да предизвикат последици по два възможни начина:

а) оказване на влияние върху способността на предприятието да продължава да използва или да получава ресурсите; и

б) те може да повлияят на способността на предприятието да разчита на отношенията, необходими за стопанските му процеси, при приемливи условия.

По-конкретно, в ЕСОУ се определя информацията, която предприятието трябва да оповестява за своите съществени въздействия, рискове и възможности по отношение на екологичните, социалните и управленските въпроси на устойчивостта. Въвеждат се термините:

а) „въздействия“ - отнася се до положителните и отрицателните свързани с устойчивостта въздействия ...

б) „рискове и възможности“ - отнася се до свързаните с устойчивостта финансови рискове и възможности за предприятието⁵⁷.

Заедно те се наричат „въздействия, рискове и възможности“ (BPV, или IRO) и отразяват гледната точка за двойна същественост по ЕСОУ.

⁵⁶ Пак там, ЕСОУ 1, пар. 3.4, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁵⁷ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, ЕСОУ 1, пар. 14, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

Оценката на финансовата същественост съответства на установяването на информацията, считана за съществена за основните ползватели на финансовите отчети с общо предназначение при вземането на решения, свързани с предоставянето на ресурси на субекта. По-специално, информацията се смята за съществена за основните ползватели на финансовите отчети с общо предназначение, ако би могло с основание да се очаква, че пропускането, неточното представяне или прикриването на тази информация ще повлияе на решенията, които те вземат въз основа на отчета за устойчивостта на предприятието. Даден въпрос на устойчивостта е съществен от финансова гледна точка, ако предизвиква или може с основание да се очаква, че ще предизвика съществени финансови последици за предприятието. Това е така, когато въпрос на устойчивостта поражда рискове или възможности, които оказват съществено влияние или може с основание да се очаква, че ще окажат съществено влияние върху развитието, финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието, достъпа му до финансиране или цената на капитала му в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. Рисковете и възможностите може да произтичат от минали или от бъдещи събития. Финансовата същественост на даден въпрос на устойчивостта не е ограничена до въпроси, които са под контрола на предприятието, а включва информация относно съществените рискове и възможности, дължащи се на стопански отношения извън обхвата на консолидацията, използван при изготвянето на финансовите отчети. Зависимостите от природни, човешки и социални ресурси може да бъдат източник на финансови рискове или възможности. Съществеността на рисковете и възможностите се оценява въз основа на съчетание от вероятността за настъпване и потенциалната величина на финансовите последици⁵⁸.

При отчитането на двойната същественост, отправната точка е оценката на въздействията, но може също така да има съществени рискове и възможности, които не са свързани с въздействията на предприятието. Дадено въздействие върху устойчивостта може да е съществено от финансова гледна точка от пораждането си или да стане такова впоследствие, ако може с основание да се очаква, че ще засегне финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на

⁵⁸ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, ЕКОУ 1, пар. 3.5, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

предприятието, достъпа му до финансиране или цената на капитала му в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. **Въздействията се улавят от гледна точка на съществеността на въздействието независимо дали са съществени от финансова гледна точка.** При финансов одит, одиторите имат ангажимент при планиране и изпълнението на одита да прилагат концепция за ниво на същественост. Одиторът включва в одиторската документация следните суми и фактори, взети под внимание при тяхното определяне:

(а) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло;

(б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания;

(в) ниво на същественост на изпълнението⁵⁹.

Видно е, че при оценката на двойната същественост е приложимо ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и ниво на същественост на изпълнението. Считаме, че от гледна точка на устойчивостта се повишава риска и намалява нивото на същественост. Последното означава, че при висок риск се намалява нивото за същественост за устойчивост и следователно се повишава изискването да няма некоригирани отклонения.

Веригата на стойността изпълнява важна роля при определяне на съществеността, при което предприятието се съсредоточава върху областите, в които въз основа на естеството на дейността, стопанските отношения, географски или други фактори се счита, че има вероятност да възникнат въздействия, рискове и възможности. Когато установява и оценява въздействията, рисковете и възможностите по веригата на стойността си, за да определи тяхната същественост, предприятието се съсредоточава върху областите, в които въз основа на естеството на дейността, стопанските отношения, географски или други фактори се счита, че има вероятност да възникнат въздействия, рискове и възможности. Предприятието преценява как е засегнато от зависимостите си от наличието на природни, човешки и социални ресурси на подходящи цени и с подходящо качество, независимо от потенциалните си въздействия върху тези ресурси. Счита

⁵⁹ Ръководство по международни стандарти за контрол на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, Част 1, Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, МОС 320, пар. 14, с. 405, Последно посещение на 27.01.2025, https://www.ides.bg/media/1045/isa_2014_volume_1.pdf

се, че основните въздействия, рискове и възможности на дадено предприятие са същите като съществените въздействия, рискове и възможности, установени в съответствие с принципа на двойната същественост и следователно отчетени в неговия отчет за устойчивостта. Структурата на измеренията на двойната същественост са представени на **Фигура 2**.

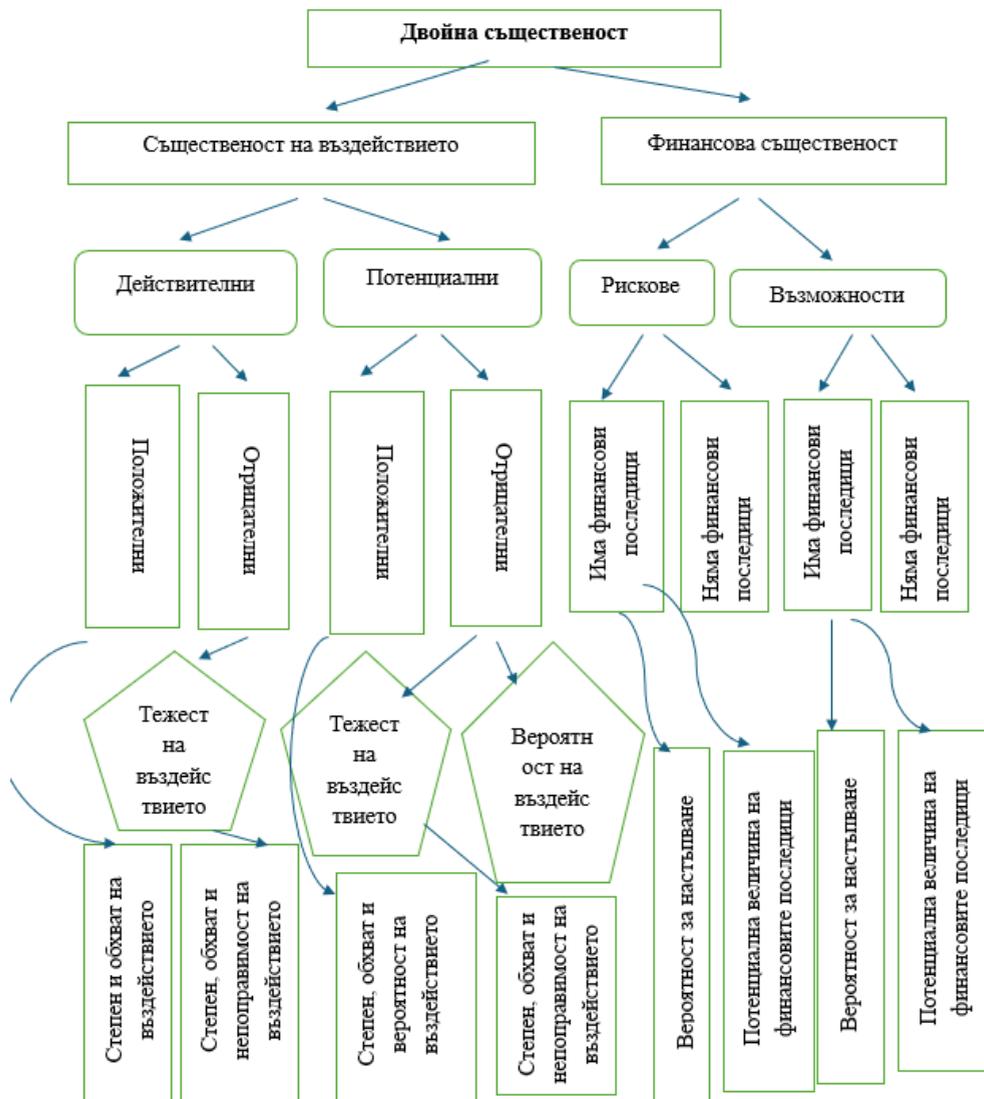
Характерно за счетоводството е задължителното прилагане на паричния измерител. Вярното и точно измерване на активите, собствения капитал и пасивите, приходите и разходите в пари се постига чрез прилагането на оценката, която е техническо средство за реализирането на оценяването като метод на счетоводството. Оценяването е способ за измерване и представяне на обектите на счетоводство в парично-стойностен измерител. Чрез него имуществото на предприятието придобива парична оценка. Целта е да се постигне вярно и точно представяне на имущественото и финансово състояние на предприятието. Способът оценяване включва три основни компонента:

1. Обект или събитие, което ще бъде оценявано.
2. Формиране на количествена или качествена оценка на обекта.
3. Скалата или измерителя, по който се получава тази оценка.

Според **Ernst & Young** има 6 неща, които трябва да се вземат предвид, когато се започва оценка на двойната съществеността:

1. Определяне на темите за устойчивост.
2. Настройване на процеса за успех. ... Въпреки че докладването на CSRD ще трябва да се извършва всяка година, двойната същественост също ще трябва да се оценява редовно - обикновено на всеки две до три години... Също така е важно методологията, процесите и контролите да са одобрени на съответните нива в управленската структура...
3. Ресурсно осигуряване на процеса на оценяване.
4. Избор на заинтересовани страни внимателно.
5. Всеки аспект от процеса на оценяване на двойната същественост трябва да бъде документиран.
6. Да се гледа положително на процеса⁶⁰.

⁶⁰ Keaveny, E., With the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) now a reality for many organisations, conducting a double materiality assessment is a matter of urgency, July, 04, 2024, Retrieved October 10, 2024 from https://www.ey.com/en_ie/sustainability/csr-how-to-manage-your-double-materiality-assessment.



Фигура 2

Обектът или събитието, което ще бъде оценявано са разходите за осигуряване на екологични, социални и финансови резултати. Оценката на съществеността е отправната точка за отчитането във връзка с устойчивостта. Процесът на оценка на двойната същественост е описан

в **ESRS**⁶¹. Описание на процеса за установяване и оценяване на съществените въздействия, рискове и възможности е представено в Изискване за оповестяване IRO-1 на ЕСОУ 2 от **ESRS**⁶². Предприятието оповестява своя процес за установяване на въздействията, рисковете и възможностите си и за преценяване кои от тях са съществени.

Когато в резултат на извършената оценка на съществеността даден въпрос на устойчивостта (тема), включен в таблицата в ИП 16 на ЕСОУ 1, бъде оценен като съществен, предприятието се отчита съгласно съответните изисквания за оповестяване на съответния тематичен ЕСОУ. **Първият етап** на оценката е дали темата е обхваната от материал в тематичните стандарти. Ако не е обхваната от материал в тематичните стандарти, по силата на ЕСОУ, от предприятието не се изисква да оповестява информация по екологичните, социалните и управленските теми, обхванати от ЕСОУ, които то е преценило като несъществени. Само относно климата следва да се оповести защо изменението в климата не е съществено⁶³. **Вторият етап** от оценката се осъществява, ако темата е обхваната от материал в тематичните стандарти. За измерителите се преценява дали изискването за оповестяване е съществено. Ако не е съществено, предприятието не е длъжно да оповестява изискваните сведения или съответните точки с данни (ТД). Съгласно ЕСОУ 2, пар. 34 предприятието може да пропусне информацията, предвидена в дадена ТД, ако прецени, че тази информация не е съществена, и стигне до заключението, че тя не е необходима за постигане на целта на изискването за оповестяване. Ако се прецени, че отделната точка с данни е съществена, предприятието оповестява информацията⁶⁴. На **втория етап** от оценката също се преценява предприятието въвело ли е **политики**, предприело ли е **действия** и поставило ли е **цели** за темата. Тази информация е предвидена или в изискванията за оповестяване и точките с данни в тематичния или секторния ЕСОУ, или в минималните изисквания за оповестяване за политиките, действията и целите в ЕСОУ 2. Ако не ги е въвело, предприятието оповестява това и може да съобщи в какъв

⁶¹ Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, ЕСОУ 1, Схема 1, Приложение I, Допълнение Д Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁶² Пак там, ЕСОУ 2, IRO-1.

⁶³ Пак там, ЕСОУ 1, пар. 32.

⁶⁴ Пак там, ЕСОУ 1, пар. 34, буква (а).

график ще се стреми да ги въведе⁶⁵. Ако предприятието е въвело тази информация, се оповестяват точките с данни от тематичния ЕСОУ във връзка със съответните изисквания за оповестявания по ЕСОУ 2, Допълнение В.⁶⁶

Съобразено с изискванията на **CSRD**, списъкът с въпроси на устойчивостта, за които предприятията са задължени да оповестяват информация, следва да бъде съгласуван в максимална степен с определението на понятието „фактори на устойчивост“, установено в Регламент (ЕС) 2019/2088, и да предотвратява дадено несъответствие между информацията, която изискват ползвателите на данни, и информацията, която следва да се докладва от предприятията⁶⁷. Независимо от високите изисквания при транспониране на **CSRD**, пред крайните инвеститори съществува вероятност на национално равнище да продължат да се приемат разнопосочни мерки, а в различните сектори на финансовите услуги да продължат да се прилагат различни подходи. „Фактори на устойчивост“ означава екологични, социални и свързани със служителите въпроси, както и въпроси, свързани със зачитането на правата на човека и с борбата с корупцията и подкупите⁶⁸.

Надлежна проверка

При изготвянето на отчета за устойчивост предприятието извършва надлежна проверка на състоянието на устойчивостта в организацията. За целта се извличат данни от счетоводните регистри на предприятието включително аналитична информация за разходите и приходите от дейностите, свързани с постигане и поддържане на екологична, социална и управленска устойчивост. Осигурява се и свързана с тях, необходимата за отчета на устойчивостта нефинансова и извънсчетоводна информация. Процесът на надлежна проверка е регламентиран в пар. 58-61 на **ESRS**⁶⁹. Надлежната проверка (полагането на дължима грижа) е процесът, чрез който предприятията

⁶⁵ Пак там, ЕСОУ 1, пар. 33.

⁶⁶ Пак там, ЕСОУ 2, Допълнение В.

⁶⁷ Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС, пар. 28, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

⁶⁸ Регламент (ЕС) 2019/2088 на Европейския парламент и на Съвета от 27 ноември 2019 година относно оповестяването на информация във връзка с устойчивостта в сектора на финансовите услуги, чл. 2, пар. 24, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=CELEX%3A32019R2088>

⁶⁹ Пак там, пар. 58-61.

установяват, предотвратяват и смекчават действителните и потенциалните отрицателни **въздействия** върху околната среда и хората, свързани с тяхната стопанска дейност, и отчитат начина, по който се справят с тях. Тук се включват отрицателните въздействия, свързани със собствената дейност на предприятието нагоре и надолу по веригата на стойността, в т.ч. чрез продуктите или услугите му, както и чрез стопанските му отношения. Надлежната проверка е текуща практика, с която се реагира на промените в стратегията, модела на стопанска дейност, дейността, стопанските отношения, условията на работа, снабдяване и продажби на предприятието и която може да задейства такива промени. Този процес е описан в Ръководни принципи на ООН за предприятията и правата на човека и Насоки на ОИСР за многонационалните предприятия⁷⁰. Когато предприятието не може да вземе мерки по отношение на всички въздействия наведнъж, процесът на надлежна проверка позволява да се определят действията с предимство въз основа на тежестта и вероятността на въздействията. Именно този аспект на процеса на надлежна проверка се използва като входяща информация за оценката на съществените въздействия.

Съгласно **ESRS**, и по-конкретно чрез **Изискване за оповестяване GOV-4 – Отчет за надлежната проверка се улеснява** разбирането на процеса на предприятието за надлежна проверка по отношение на **въпросите на устойчивостта**. Предприятието предоставя карта, в която се обяснява по какъв начин и къде прилагането на основните аспекти и стъпки на процеса на надлежна проверка от негова страна са отразени в неговия отчет за устойчивостта, за да се даде възможност за описване на действителните практики на предприятието по отношение на надлежната проверка^{71,72}. Основните елементи на надлежната проверка, включени в картата, са отразени

⁷⁰ Пак там, пар. 59.

⁷¹ Тази информация подкрепя удовлетворяването на потребностите от информация на участниците на финансовите пазари, по отношение на които се прилага Регламент (ЕС) 2019/2088, тъй като произлиза от допълнителен показател, свързан с основните неблагоприятни въздействия, определен в показател № 10 в таблица III от приложение I към Делегиран регламент (ЕС) 2022/1288 на Комисията, по отношение на правилата за оповестяване на устойчивите инвестиции („Липса на надлежна проверка“).

⁷² Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, ЕСОУ 2 ОБЩИ ОПОВЕСТЯВАНИЯ, пар. 32, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

пряко в изискванията за оповестяване, предвидени в ЕСОУ 2 и в тематичните ЕСОУ, както следва:

а) залагане на надлежната проверка в управлението, стратегията и модела на стопанска дейност;

б) взаимодействието със засегнатите заинтересовани страни;

в) установяване и оценяване на отрицателните въздействия върху хората и околната среда;

г) предприемане на действия за справяне с отрицателните въздействия върху хората и околната среда;

д) проследяване на ефективността на тези усилия.

Картата, може да бъде представена под формата на таблица, съдържаща препратки от основните елементи на надлежната проверка – по отношение на въздействията върху хората и околната среда – към съответните оповестявани сведения в **отчета за устойчивостта** на предприятието, както е посочено в **Таблица 4** по-долу.⁷³

Таблица 4

ОСНОВНИ ЕЛЕМЕНТИ НА НАДЛЕЖНАТА ПРОВЕРКА	ПАРАГРАФИ В ОТЧЕТА ЗА УСТОЙЧИВОСТТА
а) Залагане на надлежната проверка в управлението, стратегията и модела на стопанска дейност	
б) Взаимодействие със засегнатите заинтересовани страни при всички ключови стъпки на надлежната проверка	
в) Установяване и оценяване на неблагоприятните въздействия	
г) Предприемане на действия за справяне с тези неблагоприятни въздействия	
д) Проследяване на ефективността на тези усилия и съобщаване	

⁷³ Пак там, ЕСОУ 2 ОБЩИ ОПОВЕСТЯВАНИЯ, ИП 8, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

Принципи при изготвяне и структура на отчета за устойчивостта

Когато описва до каква степен **отчетът за устойчивостта** обхваща **веригата на стойността** на предприятието нагоре и надолу по веригата, предприятието може да направи разграничение между:

а) степента, в която извършената от него оценка на **съществеността на въздействията, рисковете и възможностите** обхваща неговата верига на стойността нагоре и/или надолу;

б) степента, в която неговите **политики, действия и цели** обхващат неговата верига на стойността; и

в) степента, в която то включва данни за веригата на стойността нагоре и/или надолу при оповестяване на **измерителите**⁷⁴.

Отчетът за устойчивостта се изготвя в рамките на доклада на ръководството за дейността на предприятието. В *Допълнение Г* на ESRS, ЕСОУ 1 е представена **Структура на отчета за устойчивостта** съгласно ЕСОУ. Предприятието структурира своя отчет за устойчивостта в четири части, спазвайки следния ред: обща информация, информация за околната среда (екологична информация) (в т.ч. оповестяваните сведения по член 8 от Регламент (ЕС) 2020/852), социална информация и информация за управлението (управленска информация)⁷⁵, представено в **Таблица 5**. Оповестяването по член 8 от Регламент (ЕС) 2020/852 съдържа информация как и до каква степен дейностите на предприятието са свързани с икономически дейности, които се квалифицират като екологично устойчиви. „Екологично устойчива инвестиция“ означава инвестиция в една или повече икономически дейности, които се квалифицират като екологично устойчиви⁷⁶.

⁷⁴ Пак там, ЕСОУ 2, Допълнение А, Изискване за оповестяване ВР-1 — Общи принципи на изготвяне на отчетите за устойчивостта, ИП 1.

⁷⁵ Пак там, пар. 115.

⁷⁶ РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2020/852 НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА от 18 юни 2020 година за създаване на рамка за улесняване на устойчивите инвестиции и за изменение на Регламент (ЕС) 2019/2088, чл.1, ал. 1, Последно посетен на 27.01.2025 г., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=celex:32020R0852>

Таблица 5

Част от доклада на ръководството за дейността	Номер на ЕСОУ	Длъжност
1. Обща информация	ЕСОУ 2	Общи оповестявания, в това число информация, която се предоставя съгласно изискванията по отношение на прилагането на тематичните ЕСОУ, изброени в допълнение В към ЕСОУ 2.
2. Информация за околната среда	<i>Не е приложимо</i>	<i>Оповестявания по член 8 от Регламент (ЕС) 2020/852 (Регламента за таксономията)</i>
	ЕСОУ E1	<i>Изменение на климата</i>
	ЕСОУ E2	<i>Замърсяване</i>
	ЕСОУ E3	<i>Водни и морски ресурси</i>
	ЕСОУ E4	<i>Биологично разнообразие и екосистеми</i>
	ЕСОУ E5	<i>Използване на ресурсите и кръгова икономика</i>
3. Социална информация	ЕСОУ S1	<i>Собствена работна сила</i>
	ЕСОУ S2	<i>Работници по веригата на стойността</i>
	ЕСОУ S3	<i>Засегнати общности</i>
	ЕСОУ S4	<i>Потребители и крайни ползватели</i>
4. Информация за управлението	ЕСОУ G1	<i>Професионално поведение</i>

В отчета за устойчивостта следва да се илюстрират препратки към останалите компоненти на годишния финансов отчет, както и към счетоводните сметки, подсметки и аналитична информация, от които е получена информацията за неговото съставяне.

Информационни системи при изготвяне на отчета за устойчивост

Публикуването на отчета за устойчивост се осъществява в електронна среда. Отчитането по **CSRD** следва да следва новоприетите европейски стандарти за отчитане (**ESRS**) и да е в машинно четим формат. Издателите изготвят целите си годишни финансови отчети във формат XHTML. Предприятията, които са предмет на изискванията на член 19а и член 29а от **CSRD**, изготвят своя доклад за дейността в електронния формат за отчитане, определен в член 3 от Делегиран регламент (ЕС) 2018/815 на Комисията⁷⁷, и маркират отчитането за устойчивостта, включително информацията, предвидена за оповестяване в член 8 от Регламент (ЕС) 2020/852, в съответствие с единния електронен формат за отчитане, определен в посочения делегиран регламент.

Enterprise Resource Planning (ERP) е система за **цялостно управление на бизнеса**, която позволява автоматизация на всички ключови бизнес процеси и оптимално използване на човешките, материалните и финансовите ресурси. Една от основните функции на ERP платформите е споделената бази данни, т.е. **служителите от различните отдели оперират с една и съща информация** за своите специфични нужди. ERP системите могат да бъдат **облачно базирани (Cloud)** и с **инсталация при клиента (On-premise)**. Някои системи поддържат и двата варианта, с възможност за миграция от единия към другия вариант. SAP предлага възможност за отчитане на устойчивостта с ESRS Starter Pack⁷⁸, SAP Sustainability Control Tower предлага покритие на **CSRD** чрез **ESRS** и таксономията на ЕС. Що се отнася до стандартите за отчитане, SAP Sustainability Control Tower понастоящем покрива 88 показателя в областите на околната среда, социалните въпроси и управлението (ESG).

С приложението Generate ESG Reports with AI на SAP може автоматично да се създават отчети за устойчивост, базирани на AI,

⁷⁷ Делегиран регламент (ЕС) 2018/815 на Комисията от 17 декември 2018 г. за допълнение на Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и на Съвета чрез регулаторни технически стандарти за определянето на единния електронен формат за отчитане, чл. 3, Последно посетен на 27.01.2025 г., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32019R0815>

⁷⁸ ESRS Starter Pack, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/ba6549ca9bd648f6a8e2aab39a02f5e4.html

които помагат да подобряват отчитането и може да се докладва по-ефективно устойчивостта на компанията⁷⁹. Инструментът е вграден в приложението Generate ESG Reports with AI и е проектиран да ви подкрепя чрез автоматизиране на процеса на отчитане през избрани периоди. Той използва ESG (екологични, социални, управленски) данни, които вече са предоставени на SAP Sustainability Control Tower, и създава отчети въз основа на тези данни. Тези отчети, генерирани от AI, са достъпни за изтегляне във формат.pdf и следват структурата, предварително дефинирана в избрания предоставен от SAP шаблон за отчет.

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта в различни държави на Европейския съюз

CSRD е предназначен да предефинира начина, по който фирмите отчитат своите екологични, социални и управленски (ESG) практики. Докато Европа прави смела крачка напред в своя дневен ред за устойчивост, CSRD носи със себе си както възможности, така и отговорности за компаниите в и извън границите на ЕС. Ето какво трябва да знаете за тази променяща играта директива. CSRD заменя Директивата за нефинансово отчитане (NFRD), като значително разширява обхвата и дълбочината на изискванията за отчитане на устойчивостта. Основната му цел е да подобри прозрачността, надеждността и сравнимостта на оповестяванията за корпоративна устойчивост. С по-строги насоки и по-широк набор от приложими компании, CSRD гарантира, че информацията за устойчивост има същата тежест като финансовото отчитане. CSRD се прилага за големи компании от ЕС и компании извън ЕС със значителни дейности в ЕС. По-конкретно, той е насочен към:

- Големи компании, отговарящи на поне два от следните критерии: над 250 служители, 40 милиона евро нетен оборот или 20 милиона евро общи активи.

- Листвани МСП (малки и средни предприятия), макар и с по-облекчени изисквания.

- Компании извън ЕС, които генерират нетен оборот от над 150 милиона евро в ЕС и имат поне едно дъщерно дружество или клон в ЕС, отговарящи на специфични прагове.

⁷⁹ Using the Generate ESG Reports with AI Application, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/18cf5f4b2f284685bdf765661000d521.html

CSRD представлява трансформираща промяна в начина, по който устойчивостта е интегрирана в корпоративното отчитане. Като насърчава по-голяма отчетност и привеждане в съответствие с глобалните цели за устойчивост, той предизвиква бизнеса да издигне своите ESG стратегии. За напредничавите компании CSRD не е просто регулаторно задължение, а възможност да бъдат водещи в бързо развиваща се бизнес среда. CSRD въвежда нови правила за докладване на устойчивостта. Тя изисква от големите дружества и регистрираните дружества (с изключение на микропредприятията) да разкриват информация за социалните и екологичните рискове, пред които са изправени, и за това как техните дейности влияят върху хората и околната среда. Това помага на инвеститорите и другите заинтересовани страни да оценят устойчивостта на компаниите. Новите правила за отчитане на устойчивостта се прилагат от финансовите години, започващи на или след 1 януари 2024 г. При липсата на транспониране на тези нови правила няма да е възможно да се постигне необходимото ниво на хармонизиране на отчитането на устойчивостта в ЕС и инвеститорите няма да бъдат в позиция за отчитане на устойчивостта на компаниите при вземане на инвестиционни решения. Крайният срок за транспониране изтече на 6 юли 2024 г. Транспонирането на CSRD в момента е отразено в съответните държави от Европейския съюз на официалния му уебсайт⁸⁰.

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта в България

Международните счетоводни стандарти бяха въведени в България в началото на 2003 г. Стандартите се прилагат за банки, застрахователни, социални и инвестиционни компании, както и неидентифицирани компании. Българските счетоводни стандарти вече са в съответствие със стандартите на Съвета по международни счетоводни стандарти. Регулиращи органи са Сметна палата, Народно събрание и Министерство на финансите. Професионална организация на счетоводството и одита е Институт на дипломираните експерт-счетоводители на България. В България е в сила Закон за счетоводството. С последните изменения на Закона за счетоводството се въведе понятието “приложимата рамка за отчитане на

⁸⁰ The transposition of the CSRD, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/NIM/?uri=CELEX:32022L2464>

устойчивостта”⁸¹. Към докладите за дейността и докладите за плащанията към правителствата на предприятията и групите предприятия се добави и информация за отчитането на устойчивостта. Това означава, че се разшири обхвата за докладване на корпоративната социална отговорност с докладване на въпросите за устойчивостта.

Задължението за изготвяне на отчет за устойчивостта засяга големите предприятия, малките и средните предприятия (с изключение на микропредприятията), чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулиран пазар в държава членка на ЕС (предприятия от обществен интерес), както и от предприятията майки на големи групи предприятия. Дъщерните предприятия и клоновете на предприятия, регулирани от законодателството на трета държава, които също ще трябва да публикуват отчет за устойчивостта на предприятието от трета държава при определени условия. Това изискване ще бъде въведено поетапно за различните категории предприятия в периода 2024 – 2028 г., като сроковете за влизане в сила са следните:

- от 1 януари 2024 г. за големи предприятия, които вече са предмет на Директивата за нефинансово отчитане (отчитане през 2025 г. на данни от 2024 г.)

- от 1 януари 2025 г. за големи предприятия от обществен интерес по смисъла на Закона за счетоводството и предприятия майки на голяма група (отчитане през 2026 г. на данни от 2025 г.)

- от 1 януари 2026 г. за малки и средни предприятия, които са предприятия от обществен интерес и други предприятия (отчитане през 2027 г. на данни от 2026 г.); МСП ще могат да отложат оповестяването до 2028 г. като посочват в доклада за дейността си причините, поради които не включват отчет за устойчивостта;

- от 1 януари 2028 г. за компании извън ЕС със значителни предприятия в ЕС (отчитане през 2029 г. на данни от 2028 г.).

В Закона за публичните финанси е регламентирано, че министърът на финансите утвърждава счетоводни стандарти и сметкоплан и дава указания на бюджетните организации, които следва да са в съответствие със изискванията на Европейския съюз за отчетността, статистиката и бюджетирането на публичния сектор.⁸² В Закона за счетоводството не е коментиран въпроса за устойчивостта в

⁸¹ Закон за счетоводството, чл. 1, т. 3, Свалено от https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

⁸² Закон за публичните финанси, 2020, чл. 164, ал. 1, т. 1, Последно посетен на 27.01.2025 г., file:///C:/Users/Lenovo/Downloads/ZAKON_za_publichnye_finansi-2017-1-2.pdf

публичния сектор, тъй като този въпрос се урежда от подзаконов нормативен акт, издавана от министъра на финансите.

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта в Италия

От ноември 2001 г. италианската счетоводна организация (Organismo Italiano di Contabilità – OIC) отговаря за счетоводните стандарти. OIC замени „Commissione Paritetica per la Statuizione dei Principi Contabili“, която преди това беше публикувала 30 счетоводни стандарта. Италия е страна-членка на ЕС. Следователно италианските компании, регистрирани на пазара на ценни книжа в ЕС/ЕИП, следват **МСФО** от 2005 г. Има типична и добре известна разлика между двете групи принципи: **стандартите на МСС/МСФО се основават на справедлива стойност и са ориентирани главно към инвеститорите, докато стандартите на OIC се основават на историческа цена и са основно ориентирани към кредиторите.** Италия има три основни регулатора, отговорни за оторизирането и надзора на банки, застрахователи и други финансови институции. Това са **the Bank of Italy, the Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni (IVASS) and the Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob).** **Професионален счетоводен орган е INRC, Национален институт на одиторите.**

В отговор на изискванията на **CSRD**, Италия въведе Законодателен указ № 125 от 6 септември 2024 г. за прилагане на Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 г. за изменение на Регламент 537/2014/ЕС и Директива 2004/ 109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС“ по отношение на докладването за корпоративна устойчивост⁸³.

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта във Финландия

Във Финландия е в сила Закон за счетоводството⁸⁴. Като член на Европейския съюз (ЕС), Финландия подлежи на изискванията за счетоводство, одит и финансово отчитане, установени в регламентите и

⁸³ LEGISLATIVE DECREE 6 September 2024, n. 125, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=NIM:202403926>

⁸⁴ Accounting Act/Bokföringslag (1336/1997) of 30.12.1997, as last amended/ändrad senast genom (1249/2023) 21.12.2023, Retrieved from https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1997/en19971336_20161376.pdf

директивите на ЕС, транспонирани в националните закони и разпоредби. Финландия напълно приведе своята правна рамка в съответствие с достиженията на правото на ЕС (*acquis communautaire*) по отношение на счетоводството и одита. Във Финландия Законът за счетоводството № 1620/2015 определя изискванията за изготвяне на финансови отчети, включително приложими счетоводни стандарти и прагове за финансово отчитане, които са в съответствие с регламентите на Европейската комисия (ЕК). Правомощията за определяне на счетоводни стандарти във Финландия принадлежат на Министерството на икономиката и заетостта.

Финландският счетоводен съвет, в рамките на Министерството на заетостта и икономиката, отговаря за разработването на счетоводно законодателство и свързаните с него насоки. Законът за счетоводството установява изискванията за изготвяне на корпоративни финансови отчети във Финландия и очертава счетоводните стандарти, одобрените от ЕС МСФО или финландските общоприети счетоводни принципи (финландски GAAP), които предприятията трябва да прилагат въз основа на техния размер и вид. Прилагането на одобрените от ЕС МСФО се изисква за консолидираните финансови отчети на предприятия от обществен интерес (PIE). Съгласно закона PIE се определят като регистрирани дружества, кредитни институции (включително инвестиционни посредници) и застрахователни компании (включително пенсионни фондации, пенсионни фондове и други субекти, които уреждат трудови пенсии). Освен това Финландия също така изисква одобрените от ЕС МСФО в отделните финансови отчети на компании, чиито ценни книжа се търгуват на регулиран пазар, но които не изготвят консолидирани финансови отчети, тъй като нямат дъщерни дружества. Компаниите, от които не се изисква да използват одобрени от ЕС МСФО, трябва да следват изискванията, определени във финландските GAAP. Освен това изискванията за отчетност за малките компании са опростени и се прилагат изключения при определени критерии. Тези фирми имат право да изготвят съкратени финансови отчети и да предоставят по-малко оповестявания, при условие че отговарят на два от трите критерия в две последователни години:

- (i) нетен оборот под 8 милиона евро;
- (ii) общи активи, които не надвишават 4 милиона евро; и
- (iii) среден брой служители не повече от 50.

Малките и средни предприятия (МСП) имат право да използват МСФО за МСП, при условие че техните финансови отчети са одитирани. Друго законодателство, като Закона за кредитните

институции (610/2014), Закона за пазара на ценни книжа (746/2012) и Закона за застраховането (424/2010), също очертава допълнителни изисквания за финансова отчетност за регулираните субекти.

Професионални счетоводни организации

Suomen Tilintarkastajat е организация с доброволно членство, обединяваща оторизирани счетоводители, оторизирани одитори и одитори от публичния сектор във Финландия от април 2014 г. Всички нейни членове са сертифицирани от Отдела за надзор на одита (АОУ) в съответствие със Закон за одита № 1141 от 2015 г. Suomen Tilintarkastajat ру участва в обучението на одитори чрез а програма за доброволна подготовка, която администрира. Освен това провежда непрекъснато професионално развитие; изисква от своите членове да се придържат към Етичния кодекс на IESBA, издаден от IESBA; и провежда разследвания и дисциплинарни процеси за своите членове.

Асоциацията е създадена в резултат на сливането на два одиторски института, КНТ-yhdistys и НТМ-tilintarkastajat, които са обединили своите операции в една асоциация. Над 90% от всички одитори от бившите одиторски институти КНТ и НТМ се присъединиха след сливането. Асоциацията подкрепя своите членове при извършването на висококачествена работа и им помага да отговарят на етичните и професионални изисквания чрез разработване на стабилни одиторски практики, включително насърчаване на добри стандарти за счетоводство и финансово отчитане. Асоциацията също така развива и укрепва уменията на своите членове чрез предоставяне на образование, информация по актуални въпроси в индустрията и възможности за професионален диалог и работа в мрежа. Suomen Tilintarkastajat ру също притежава ST-Akatemia Оу, дружество с ограничена отговорност, което е специализирано в обучение и развитие на счетоводни специалисти. Освен че е член на IFAC, асоциацията е член на Accountancy Europe и Северната федерация на счетоводителите.

Последното изменение на Закона за счетоводството във Финландия касае приложението на стандартите за отчитане на устойчивостта, приети с ESRS, както следва⁸⁵:

⁸⁵ Accounting Act of November 12, 2024 Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=NIM:202404957>.

Глава 7 Доклад за устойчивост

Раздел 1 Обхват

Разпоредбите на тази глава се прилагат за големи дружества, дружество майка на голяма група, котирани малки дружества и котирани средни дружества. Компания майка, която изготвя доклад за устойчивост на групата, не е длъжна да изготвя отделен доклад за устойчивост за собствените си операции.

Разпоредбите на тази глава не се прилагат за Finnvera Plc или Industrial Cooperation Fund Ltd, освен ако не е предвидено друго с правителствен указ. Разпоредбите на тази глава не се прилагат за задължителни образователни организации, чиято дейност не е с печалба.

Раздел 17 Изключение относно дъщерно дружество

Разпоредбите на подраздел 1 се прилагат и за компания майка, намираща се извън ЕИП, при условие че информацията за финландското дъщерно дружество и неговите дъщерни дружества е включена в отчета за устойчивост на групата на компанията майка, който може да бъде публикуван като отделен документ от годишния отчет на групата. Освен това изготвянето на доклада за устойчивост на групата трябва да бъде в съответствие с:

- 1) стандарти за отчитане на устойчивостта; или
- 2) процедура, еквивалентна на стандартите за докладване на устойчивостта, посочени в член 23, параграф 4, трета алинея от Директивата за прозрачност (Директива 2013/34/ЕС).

§20 Освобождаване за контролирано предприятие майка

Освобождаването, посочено в подраздел 1 по-горе, се прилага и за предприятие майка, което е контролирано от предприятие извън зоната на ЕИП, ако докладът за устойчивост на групата е изготвен в съответствие със стандартите за докладване за устойчивост или по друг начин, одобрен с решение на Комисията съгласно към член 23, параграф 4, трета алинея от Директивата за прозрачност, което отговаря на изискванията на стандартите за докладване на устойчивостта. Освен това се изисква:

1) предприятието майка публикува отчет за гарантиране на устойчивостта, изготвен в съответствие със законодателството на държавата членка, в която се намира предприятието извън ЕИП;

2) докладът за устойчивост на групата на предприятието майка представя информацията, посочена в член 8 от Регламента за таксономията, относно дейностите, извършвани от предприятието майка.

Настоящият закон влиза в сила на 15 ноември 2024 г. Законът се прилага за финансови периоди, започващи на или след 1 януари 2025 г.

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта в Испания

Финансовите отчети трябва да бъдат изготвени в съответствие със стандартите на МСФО. Счетоводството в Испания се основава на Общия счетоводен план (в пълно съответствие с МСФО). Професионалните счетоводни органи са Институтът на дипломираните експерт-счетоводители на Испания, Професионалната асоциация на дипломираните експерт-счетоводители и дипломираните данъчни експерти на Испания, Испанската асоциация на фирменото счетоводство и администрация. Органът за регулиране на счетоводството е Министерството на финансите.

Проектът на Закона за отчитане на корпоративната устойчивост,⁸⁶ който изменя Търговския кодекс, Закона за капиталовите дружества и Закона за одита и критериите за размера на предприятията или групите за целите на корпоративната информация, беше публикуван в Официален парламентарен вестник на 15 ноември 2024 г. В заседанието си на Вторник, 5 ноември 2024 г., Съветът на министрите на Испания разреши спешната му обработка, която, наред с други аспекти, намалява наполовина сроковете на периодите за обработка. Одобрението на проекта на Закона за корпоративното докладване за устойчивост е основна стъпка напред за транспонирането на CSRD по отношение на корпоративното докладване за устойчивост и на Делегирана директива (ЕС) 2023/2775 на Комисията от 17 октомври 2023 г. по отношение на критериите за размер на предприятията. Проектът на Закона за докладване на корпоративната устойчивост включва транспониране на задълженията за докладване на корпоративната устойчивост и тяхната проверка. Проектозаконът беше внесен в испанския парламент на 15 ноември 2024 г. Процесът на неговото законодателно одобрение продължава. Състояние на транспониране - все още не е транспонирано.

⁸⁶ The Draft of the Corporate Sustainability Reporting Law, available on: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-38-1.PDF

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта в Словакия

Като член на Европейския съюз, Словакия спазва Регламент № 1606/2002 на Европейската комисия (ЕК), който изисква приемането и прилагането на одобрените от ЕК МСФО за изготвянето на консолидирани финансови отчети на европейски компании, чиито ценни книжа се търгуват на регулиран пазар на ценни книжа. Словакия избра да разшири обхвата на приложение на одобрените от ЕК МСФО към други дружества, като изисква използването им както при изготвянето на консолидирани, така и на индивидуални финансови отчети на предприятия от обществен интерес (PIE). В допълнение, одобрените от ЕК МСФО се изискват в консолидираните финансови отчети на компании, чиито ценни книжа не се търгуват на публичен пазар. От друга страна, малките и средни предприятия трябва да следват стандартите, установени само от Закона за счетоводството на Словакия № 431/2002 и свързаните постановления на Министерството на финансите. Законът за счетоводството определя условията, при които фирмите са длъжни да подлагат финансовите си отчети на одит от дипломиран одитор. Професионалните счетоводни органи са Словашката камара на одиторите и Словашката асоциация на корпоративните ковчежници.

Словакия е първенец в Европейския съюз при транспонирането на актовете във връзка с отчитането на устойчивостта. Изменението на Закона за счетоводството и други закони, транспониращи CSRD в словашкото законодателство, беше одобрено на 24 април 2024 г.; в сила от 1 юни 2024 г. Изменението е чрез Закон № 105/2024 за изменение на Закон № 431/2002 относно счетоводството, както е изменен, и за изменение на някои актове⁸⁷. Статус на транспониране: транспонирано.

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта във Франция

Френската счетоводна система се основава на френските GAAP. Като член на ЕС френското законодателство е в съответствие с Регламент № 1606/2002 на Европейската комисия (ЕО), който изисква прилагането на МСФО при изготвянето на консолидирани финансови

⁸⁷ Act No 105/2024 amending Act No 431/2002 on accounting, as amended, and amending certain acts, available on: https://static.slov-lex.sk/pdf/SK/ZZ/2024/105/ZZ_2024_105_20240601.pdf

отчети на регистрирани компании. Професионалните счетоводни органи са Висшият съвет на Ордена на дипломираните счетоводители и Националната компания на одиторите.

Франция стана първата държава членка, която прие изискванията на CSRD на 6 декември 2023 г.⁸⁸. Съгласно член 12 от Закон №. 2023-171 от 9 март 2023 г., съдържащ различни разпоредби за адаптиране към правото на Европейския съюз в областта на икономиката, здравеопазването, труда, транспорта и селското стопанство, Френска заповед №. 2023-1142 относно публикуването и сертифицирането на информация за устойчивост и екологични задължения, задължения за социално и корпоративно управление на търговски дружества (Заповедта за прилагане) транспонира CSRD и измени няколко съществуващи разпоредби на френския Търговски кодекс, свързани с корпоративната социална и екологична отговорност. Заповедта за прилагане беше допълнена с поредица от постановления. Указ № 2023-1394 уточнява:

- праговете, приложими към определенията на различните размери на дружества и групи от дружества (С. com., чл. D. 230-1 и D. 230-2),
- вида на информацията за устойчивост, която трябва да бъде изготвена и публикувана от различните заинтересовани компании (С. com., чл. R. 232-8-3 до R. 232-8-8 и R. 232-25 и R. 232 -26), и
- правилата, приложими към годишните финансови отчети на емитентите (С. mon. fin., чл. R. 451-1 и R. 451-2).

Указ № 2024-60 от 31 януари 2024 г. измести влизането в сила на членове 7 до 11 от указа от 30 декември 2023 г., свързани със статута на задължителните одитори (чл. 10), Висшия одитен орган (чл. 9) и статут на независими органи на трети страни и одитори на информация за устойчивостта (чл. 11). Първоначално предвидени да влязат в сила на 1 януари 2025 г., тези разпоредби станаха приложими от 1 февруари 2024 г., като хармонизират прилагането на новите разпоредби за одит.

⁸⁸ Decree No. 2023-1394 of 30 December 2023, 2023, 2023-1142 of 6 December 2023 on the publication and certification of sustainability information and the environmental, social and corporate governance obligations of commercial companies, available on: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000048735301>.

Актуално състояние при отчитане на устойчивостта в Гърция

Прилагането на МСФО е задължително за корпорации с котираны акции или ценни книжа и за корпорации, които са консолидирани за счетоводни цели с компания, която използва МСФО, ако тази компания представлява поне 5% от консолидирания оборот, консолидираните активи или консолидираните резултати (след миноритарни права). МСФО не е задължителен за други корпорации и дружества с ограничена отговорност. Новите гръцки GAAP, които имат много прилики с IFRS, се прилагат от 1 януари 2015 г. във всички останали случаи. Счетоводното законодателство на Общността се основава предимно на две директиви. Първият (78/660/СЕЕ) задължава всички дружества с ограничена отговорност да съставят годишни счетоводни отчети. Целта му не е да се постигне пълна хармонизация на счетоводните правила, а по-скоро да се осигури по-добро сравнение на финансовата информация. Вторият (83/149/СЕЕ) задължава компаниите майки да изготвят консолидирани счетоводни отчети и консолидиран годишен доклад, които подробно описват финансовото състояние на групата. **CSRD** наскоро беше приет в гръцкото законодателство чрез Закон 5164/2024⁸⁹. Това законодателство включва разпоредбите на **CSRD** относно докладите за устойчивост и разпоредбите на делегирана Директива 2023/2775 в гръцката правна рамка. Това включване подчертава ангажимента на Гърция да се приведе в съответствие с целите на ЕС за устойчивост и да гарантира, че предприятията, работещи в рамките на нейната юрисдикция, спазват тези подобрени стандарти за отчитане.

В обобщение, състоянието и готовността на нормативната обезпеченост на разглежданите седем страни от ЕС за изготвяне на отчети за устойчивост може да се предложи в **Таблица 6**:

⁸⁹ Government Gazette A' 202 from 12.12.2024, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=NIM:202500258>

Таблица 6

№	Състояние	Страна от Европейския съюз						
		Финландия	Италия	Франция	Испания	България	Гърция	Словакия
1.	Статус на транспониране	Транспонирано на 12 ноември 2024 г.	Транспонирано на 10 септември 2024 г.;	Транспонирано на 06 декември 2023 г.	Все още не е транспониран	Транспонирано на 20 август 2024 г.	Транспонирано на 12 декември 2024 г.;	Транспонирано на 24 април 2024 г.
2.	Обхват на приложение	да	да	да	не	да	да	да
3.	Обхват и съдържание на докладване-то	да	да	да	не	да	да	да
4.	Гарантиране на докладване за устойчивост	ограничена увереност	ограничена увереност	ограничена увереност	не	ограничена увереност	ограничена увереност	ограничена увереност
5.	Допълнителни преходни разпоредби	да	да	да	не	да	да	да
6.	Има ли друга ценност?	да	да	да	не	да	да	да

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Както е видно, във Финландия, Италия, Франция, България, Гърция и Словакия е налице транспортиране на CSRD в тяхното национално законодателство. В Испания е официално публикуван Проект на закон за отчитане на корпоративната устойчивост, но до неговото приемане CSRD все още не е транспонирана. Следователно Испания подлежи на санкция от Европейския съюз. В обхвата и съдържанието на докладването все още не е изтъкната достатъчно водещата роля на ESRS. В българския закон за счетоводството се споменава, че информацията, включена в отчета за устойчивостта се оповестява в съответствие с изискванията на Европейските стандарти за отчитане на устойчивостта¹. Гарантирането на докладването за устойчивост е свързано със степента на сигурност, която изразяват финансовите одитори. До приемането на стандарти за изразяване на увереност по отношение на изразяването на разумна увереност от Европейската комисия относно отчитането във връзка с устойчивостта, становището на финансовите одитори следва да се изразява въз основа на ангажимент за изразяване на ограничена увереност². Допълнителни преходни разпоредби за транспонирането на CSRD във всяка от разглежданите държави са необходими в зависимост от конкретното свързано законодателство. Присъствието на изискванията за изготвяне на отчети за устойчивост в законите за счетоводството на съответните държави от Европейския съюз е основание да се осъществява текущо и периодично отчитане на счетоводна информация във връзка с устойчивостта. Последното означава и че разходите и за дейностите и закупуване на активи във връзка с устойчивостта водят да тяхното признаване, оценяване и оповестяване в счетоводните информационни системи на стопанските организации. Златното покритие, ценността от приложението на отчета за устойчивостта се състои в приложението му за отчитане на устойчивостта на стопанските организации. Опитът от неговото прилагане следва да се използва при разработването на нормативни актове за отчитане на устойчивостта в публичния сектор. Ако предприятията извършват по-добро отчитане във връзка с устойчивостта, крайните потребители на информацията ще бъдат информирани адекватно и съответно ще могат да участват по-активно в

¹ Закон за счетоводството, чл. 48, ал. 8.

² Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС, пар. 60, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

социалния диалог, включително участници от гражданското общество, неправителствени организации и социалните партньори, отделните граждани, инвеститорите, бизнес партньорите, както и синдикати и представители на работниците.

В **заключение** следва да се приеме хипотезата, че в посочените страни от Европейския съюз е налице нормативна обезпеченост за изготвяне на отчет за устойчивостта. Във Финландия, Италия, Франция, България, Гърция и Словакия е налице транспортиране на CSRD в тяхното национално законодателство. В Испания е официално публикуван Проект на закон за отчитане на корпоративната устойчивост и следва да се очаква неговото своевременно приемане и ефективно транспониране на CSRD в Испания.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анастасова-Чопева, М., Методически подход при измерване на социалната устойчивост в земеделието, София, Икономика и управление на селското стопанство, 64, 2/2019, с. 24.

2. Великов, Д., Договорната политика като част от маркетинговата политика на фирмата, Сборник доклади от конференция „Ролята и мястото на икономическите механизми в условията на преход към пазарна икономика“, Шкорпиловци, Университетско издателство – ИУ-Варна, 1996.

3. Великов, Д., Разпределението на разходите за маркетинг в индустриалните предприятия, сп. Известия на Икономически университет - гр. Варна, бр.2, 1998 г.

Великов, Д., За маркетинговата синергия в каналите за дистрибуция, Варна, Известия, (3), 2000.

4. Великов, Д., Договорирането, устойчивостта и тяхното отчитане, Сборник с доклади от Юбилейна международна научна конференция „ИНТЕРДИСЦИПЛИНАРНИЯТ ПОДХОД В ПРИЛОЖНОТО ПОЛЕ НА ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛНИ НАУКИ”, 07 Ноември 2024 г., Пловдив, Пловдивски университет, 2024, с. 4-5, под печат.

5. Георгиева, В., Екологичните разходи в корпоративния сектор: анализ, счетоводно отчитане и оповестяване, Монография, КОАЛА ПРЕС, ПЛОВДИВ, 2024.

6. Зинovieва, Д., Компетентност на административните органи, София, Сиела, 2000.

7. Ивахненко, А. Г., Индуктивний метод самоорганизации моделей сложных систем, Киев, Наукова думка, Киев, 1982.

8. Йонкова, Б., Методически проблеми при счетоводното третиране и отчитане на разходите за опазване на околната среда, Научни трудове на УНСС, (2), 2007, 174.

9. Йосифова, Д., Отчитане на корпоративната устойчивост – развитие, предизвикателства и стандартизация в ЕС, Годишник на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България 2022, 2022, с. 40.

10. Карас, Ч., Търговски преговори: 200 стратегии и тактики, Колонел, Габрово, 1993.

11. Пенчев, Г., Екологично право. Обща част, София, Феня, 2011.

12. Стайнов, П., (1970). Защита на природата (правни изследвания), София, 1970, с. 12-18. В: Пенчев, Г., Екологично право, Обща част. София, Феня, 2011, с. 19.

13. Стефанов, Св., Ст. Григорова. (2013). Теория на счетоводството. Варна: ИК „Геа-Принт“, Варна, 2013, с. 95.

14. Стоянов, А, Хармонизация между европейските стандарти за отчитане на устойчивостта и стандартите на глобалната инициатива за отчитане – реалност или фикция?, Списание на ИДЕС, 2023, бр. 4, с. 1-2.

15. Тодорова, Т. (2000). Икономическа същност на транзакционните разходи [Munich Personal RePEc Archive](#). Published in: Proceedings of the Young Scholars' Conference "Science in Support of Business and Society". Varna: May 12, 2000, p. 100.

16. Трифонов, Т., Стратегическият счетоводен анализ на стойността – революционен етап в развитието на счетоводната наука, Научни трудове на УНСС, том 1, 2004.

17. Чипев, П., Транзакционните разходи в институционалната и нео-институционалната икономическа теория, Сборник от Юбилейна международна научна конференция "Икономическа и социална (дез)интеграция", Университетско издателство „Паисий Хилендарски“, 2019, с. 14.

18. Глобална инициатива за отчетност, Посетено на 26.01.2025 г. <https://www.globalreporting.org/>

19. Правна академия, Извлечено на Ноември 20, 2024 от <https://lawacademybg.wordpress.com/kurs1/otp/otp44/>

20. Ръководство по международни стандарти за контрол на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, Част 1, Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, МОС 320, пар. 14, с. 405, Последно посещение на 27.01.2025, https://www.ides.bg/media/1045/isa_2014_volume_1.pdf

21. Coase, R., The Nature of the Firm, *Economica*, Blackwell Publishing, 1937, 4 (16), pp. 386–405.

22. Coase, R., The problem of social cost, *Journal of Law and Economics*, 1960, (3), pp. 1-44.

23. Keaveny, E., With the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) now a reality for many organisations, conducting a double materiality assessment is a matter of urgency, July, 04, 2024, Retrieved October 10, 2024 from https://www.ey.com/en_ie/sustainability/csr-how-to-manage-your-double-materiality-assessment.

24. Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32013L0034>.

25. 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, Последно посещение на 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1705146094833>.

26. Делегиран регламент (ЕС) 2018/815 на Комисията от 17 декември 2018 г. за допълнение на Директива 2004/109/ЕО на Европейския парламент и на Съвета чрез регулаторни технически стандарти за определянето на единния електронен формат за отчитане, чл. 3, Последно посетен на 27.01.2025 г., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32019R0815>

27. РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2020/852 НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА от 18 юни 2020 година за създаване на рамка за улесняване на устойчивите инвестиции и за изменение на Регламент (ЕС) 2019/2088, чл.1, ал. 1, Последно посетен на 27.01.2025 г., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=celex:32020R0852>

28. Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 година за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО и Директива 2013/34/ЕС Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
29. Делегиран регламент (ЕС) 2023/2772 на Комисията от 31 юли 2023 година за допълнение на Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета, 2023, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.
30. Регламент (ЕС) 2019/2088 на Европейския парламент и на Съвета от 27 ноември 2019 година относно оповестяването на информация във връзка с устойчивостта в сектора на финансовите услуги, Свалено от <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=CELEX%3A32019R2088>
31. Закон за публичните финанси, 2020, чл. 164, ал. 1, т. 1, Последно посетен на 27.01.2025 г., file:///C:/Users/Lenovo/Downloads/ZAKON_za_publicnite_finansi-2017-1-2.pdf
32. Закон за счетоводството, Свалено от https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf
33. МСС 1 Представяне на финансовите отчети, Последно посещение на 10.20.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS1.pdf>
34. МСС 2 Материални запаси, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS2.pdf>
35. МСС 16 Имоти, машини и съоръжения, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS16.pdf>
36. МСС 36 „Обезценка на активи“, Последно посещение на 10.20.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS36.pdf>
37. МСС 37 Провизии, условни активи и условни пасиви, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS37.pdf>
38. МСС 38 Нематериални активи, пар. 18, Последно посещение на 10.20.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS38.pdf>
39. МСФО 17 Застрахователни договори, пар. 121-132, Последно посещение на 10.12.2024 г., <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSFO17.pdf>

40. Accounting Act/Bokföringslag (1336/1997) of 30.12.1997, as last amended/ändrad senast genom (1249/2023) 21.12.2023, Retrieved from https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1997/en19971336_20161376.pdf

41. Accounting Act of November 12, 2024 Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=NIM:202404957>.

42. Act No 105/2024 amending Act No 431/2002 on accounting, as amended, and amending certain acts, available on: https://static.slov-lex.sk/pdf/SK/ZZ/2024/105/ZZ_2024_105_20240601.pdf

43. Decree No. 2023-1394 of 30 December 2023, 2023, 2023-1142 of 6 December 2023 on the publication and certification of sustainability information and the environmental, social and corporate governance obligations of commercial companies, available on: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000048735301>.

44. Government Gazette A' 202 from 12.12.2024, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=NIM:202500258>.

45. LEGISLATIVE DECREE 6 September 2024, n. 125, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=NIM:202403926>

46. The Draft of the Corporate Sustainability Reporting Law, available on: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-38-1.PDF

47. IFRS S1. General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, par. 18, Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>

48. [ESRS–ISSB Standards Interoperability Guidance. 2024, p. 4.](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/issb-standards/esrs-issb-standards-interoperability-guidance.pdf) Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/issb-standards/esrs-issb-standards-interoperability-guidance.pdf>

49. ESRS Starter Pack, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/ba6549ca9bd648f6a8e2aab39a02f5e4.html

50. The transposition of the CSRD, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/NIM/?uri=CELEX:32022L2464>

51. Using the Generate ESG Reports with AI Application, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/18cf5f4b2f284685bdf765661000d521.html

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE APPLICATION OF LEGISLATION IN THE EUROPEAN UNION REGARDING THE DEVELOPMENT OF THE SUSTAINABILITY REPORT (USING THE EXAMPLE OF FINLAND, ITALY, FRANCE, SPAIN, BULGARIA, GREECE AND SLOVAKIA)

INTRODUCTION

The introduction presents the relevance of the study and the problems related to sustainability in the accounting system of business organizations. The goal and objectives are defined and the methodological apparatus of the study is presented.

Actuality of the issue

The need for sustainability reporting as a regular reporting process arises from the demand for sustainability in societal systems. The reason for starting to report on the preparation of a sustainability report is the need for a structural quantitative report for sustainability reporting, allowing comparison in separate reporting periods, as well as between individual business organizations on sustainability issues. When reporting on sustainability, interested users of the information will be adequately informed and, accordingly, will be able to participate more actively in social dialogue. The indicators in the sustainability report present both financial and non-financial information about the organization. The lack of practice in preparing a sustainability report, in accordance with the information needs of the European Union, determines the relevance of the topic being developed.

The **object** of the study is sustainability reporting in business organizations.

The **subject** of the study is the application of the regulatory acts for sustainability reporting in Italy, Finland, Greece, Spain, France, Bulgaria and Slovakia.

The expected result of the study is to enable the indicated countries to use joint knowledge for preparing the sustainability report.

The **aim** of the study is to analyze the readiness of business organizations in the countries under consideration for preparing a sustainability report.

Tasks of the development:

1. To derive a theory for the contemporary impact of sustainability in the economy;
2. To derive the regulatory framework for sustainability reporting in the indicated countries;
3. To compare the requirements for accounting information in the EU Sustainability Directive and the Conceptual Framework for Financial Reporting.
4. To determine methods for current sustainability reporting.
5. To specify the structure of the sustainability report and the place of individual accounting accounts in them.
6. To determine the methods for publishing the sustainability report.

The author's **main thesis** is: Individual countries of the European Union have different readiness to prepare a sustainability report. There is a need for a mechanism that transforms the application of European directives for sustainability reporting with the application of International Accounting Standards.

Two hypotheses arise from the main thesis:

1. In the studied countries of the European Union, there is no regulatory framework for preparing a sustainability report.
2. In the studied countries of the European Union, there is regulatory framework for preparing a sustainability report.

The following research methods were used in the study:

- analysis and synthesis;
- induction and deduction;
- observation and comparison;
- analogy;
- modeling, etc.

Limiting conditions of the study. The study covers the regulatory acts for preparing sustainability in seven countries of the European Union, as well as the application of European directives and international accounting standards for sustainability reporting.

Information base. Scientific works by national and foreign authors on sustainability reporting were studied. The national accounting regulations in Italy, Finland, Greece, Spain, France, Bulgaria and Slovakia were studied, as well as the application of European directives and international accounting standards for sustainability reporting.

Abbreviations

ESRS - Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council with regard to sustainability reporting standards.

CSRD - Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU.

ESRS - European Sustainability Reporting Standards

The **Framework** - 2018 Conceptual Framework for Financial Reporting

IFRS - International Financial Reporting Standards

IAS - International Accounting Standard.

CHALLENGES TO SUSTAINABILITY REPORTING IN EUROPEAN UNION ORGANIZATIONS

Formalization of sustainability reporting

The term “sustainability” was coined in 1713 by the German forester Hans Karl von Karlowitz in his book *Sylvicultura Oeconomica*. In his work, Karlowitz sets out guidelines for the “continued, sustainable and responsible use” of forests¹. The Global Accountability Initiative was founded in Boston (USA) in 1997, following public outcry over the environmental damage caused by the Exxon Valdez oil spill eight years earlier. The aim was to create the first accountability mechanism to ensure that companies adhere to the principles of responsible environmental behaviour, which was then expanded to include social, economic and governance issues². Sustainability reporting is the practice of measuring, disclosing and reporting to internal and external stakeholders on organisational performance in achieving the goal of sustainable development. It is both a management and an accountability tool. It involves reporting on how an organization is addressing sustainability issues, as well as its environmental, social and economic impacts. What these terms have in common is that they refer to the comprehensive presentation of financial and non-financial indicators to assess the sustainability of an enterprise. The Global Accountability Initiative standards “enable any organization – large or small, private or public – to understand and report on its impact on the economy, the environment and people in a comparable and

¹ Stoyanov, A., Harmonization between European Sustainability Reporting Standards and the Global Reporting Initiative Standards – Reality or Fiction?, *IDES Journal*, 2023, issue 4, pp. 1-2.

² Global Reporting Initiative, Accessed on 26.01.2025, <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

reliable manner, thereby increasing the transparency of its contribution to sustainable development”³. A key milestone in the development of environmental accountability was the Brundtland Report, a publication issued in 1987 by the World Commission on Environment and Development (WCED), which introduced the concept of sustainable development and described how it could be achieved. The WCED has investigated the causes of environmental degradation, sought to understand the interrelationships between social justice, economic growth and environmental issues, and developed policy solutions that integrate these three areas. By seeking the relationships across these three pillars of accountability, a new concept has been defined “as the ‘triple bottom line’, looking simultaneously at environmental, social and financial outcomes”⁴. As a result of the specification of sustainable development reporting, the triple bottom line forms three pillars of indicators, thereby achieving economic, social and environmental sustainability performance.

The conclusion of a contract between two or more persons constitutes an agreement reached between them. It regulates the relations between the parties in advance and obliges them to comply with the agreement. In this way, the contract reduces the uncertainty in the behavior of the parties, aimed at achieving the legal result aimed at by the contracting parties. According to the degree of bindingness of the rule of conduct, legal norms are divided into **mandatory and dispositive**⁵. In mandatory legal norms, legal subjects are obliged to unconditionally fulfill what the mandatory legal norm indicates. **Dispositive legal norms** are those in which legal subjects can choose between different options for their behavior. They can take advantage of the rights granted to them by the legal norm if they wish. When the agreements of the parties deviate from the provisions of the law, the contract is not necessarily null and void, as long as this deviation affects such legal norms from which the parties have the right to deviate. This means that the parties have a certain freedom to agree differently from what is written in the law (dispositive legal norms).

In order to take into account contractual relations regarding sustainability, legal transactions are divided into formal and informal ones, depending on whether a form is required for the validity of the transaction. In this sense, legal transactions are **formal and informal**. In order to achieve

³ Ibid., Accessed on 26.01.2025 <https://www.globalreporting.org/standards/>

⁴ Georgieva, V., Environmental Costs in the Corporate Sector: Analysis, Accounting and Disclosure, Monograph, KOALA PRESS, PLOVDIV, 2024, p. 77.

⁵ Law Academy, Retrieved November 20, 2024 from <https://lawacademyebg.wordpress.com/kurs1/otp/otp44/>

sustainability goals, it is necessary to establish a priori rules for undertaking commitments through negotiation and informal coordination by the organization's management bodies. In this sense, "the negotiation policy is a means of achieving company goals in the long term and operational plan".⁶ Therefore, from the perspective of the policy of undertaking commitments, formal and informal, for the formation and maintenance of sustainability in the organization, "it is of strategic importance to distinguish between agreement, understanding and procedure"⁷. In terms of commercial practice, this is a matter of commercial negotiations and the following understanding is applicable:

"1. Procedure is a way of doing something.

2. Understanding is an expression of the common point of view on a given issue.

3. Agreement is the final acceptance of deadlines for implementation"⁸.

In this sense, the implementation of contracts whose clauses affect the level of environmental assessment indicators "... necessitates the development of a management philosophy regarding the assumption of obligations and the acquisition of rights through contracts"⁹.

Informal transactions are implemented through the application of **the dispositive legal norms**. When fulfilling the sustainability requirements, organizations are obliged to fulfill the imperative legal norms regarding ecology and social sustainability. Such are the norms for ecology, the Social Security Code and the Civil Code. The enterprise is not a party to the contract with the controlling institutions, it only applies the imperative norms. The right to operate an organization that carries environmental, social and management risk also means an obligation to fulfill the imperative norms. Any deviation from them leads to a decrease in efficiency and an increase in the risk of the organization's activities. Confirmation of the above is also found in the written norm of the delegated regulation on sustainability:

⁶ Velikov, D., Contractual Policy as Part of the Company's Marketing Policy, Collection of Reports from the Conference "The Role and Place of Economic Mechanisms in the Conditions of Transition to a Market Economy", Shkorpilovtsi, University Publishing House - IU-Varna, 1996, pp. 23-31.

⁷ Ibid., p. 23.

⁸ Karas, Ch., Trade Negotiations: 200 Strategies and Tactics, Colonel, Gabrovo, 1993, pp. 15-16.

⁹ Velikov, D., Contractual Policy as Part of the Company's Marketing Policy, Collection of Reports from the Conference "The Role and Place of Economic Mechanisms in the Conditions of Transition to a Market Economy", Shkorpilovtsi, University Publishing House - IU-Varna, 1996, p. 23.

"Dependencies on natural, human and social resources can be a source of financial risks or opportunities. Dependencies can cause consequences in two possible ways:

a) they can affect the ability of the enterprise to continue to use or obtain the resources necessary for business processes, as well as the quality and pricing of these resources; and

b) they may affect the ability of the enterprise to rely on the relationships necessary for its business processes, under acceptable conditions"¹⁰.

The costs of proving the organization's solvency to report its activities against the new norms are called transactional. Hence – part of the production activities for which it is necessary to obtain approval from regulators are performed through transactional rather than production costs. When the parties' agreements deviate from the provisions of the law, the contract is not necessarily void, as long as this deviation affects such legal norms from which the parties have the right to deviate. This means that the parties have some freedom to agree differently from what is written in the law with the application of dispositive legal norms. On this basis, the following can be distinguished:

- Essential content of the contract – agreements that are necessary for the contract and are essential. If any of the necessary agreements for the respective type of contract are missing, this means that either we do not yet have a finally concluded contract, or that the concluded contract is of a different type.

- Additional content of the contract – provisions that are incidental to the contract and are immaterial.

- Natural content of the contract – “natural” content is defined as those rules that are “transmitted” automatically by law, unless the parties have agreed otherwise in the contract. Dispositive legal norms contain such rules of conduct.

Negotiation and sustainability in business organizations

The question of the role of law in resolving environmental problems was considered in Bulgaria as early as 1970. “Its goal in this regard is to ensure, through relevant legal norms, environmentally friendly interaction

¹⁰ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, 2023, para. 50, Downloaded from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

between society and nature”¹¹. The system of environmental law is divided into two large parts: general and special. The “General Part” includes “... legal problems related to the management of environmental protection activities, legal liability in this area, environmental impact assessment, legal liability in this area, environmental assessment, environmental information, etc.”¹². The special part includes the legal protection of air, water, marine environment, soil, forests, etc. from pollution and waste. Of all the arguments against unecological economic growth, the one about the relationship between growth and ecological balance deserves the greatest attention. The environmental friendliness of growth is the basis for the formation of a new type of ecological and economic growth through sustainable development. Control over sustainability in relation to ecology in Bulgaria is specified in the relevant laws: the Environmental Protection Act, the Water Act, the Waste Management Act, the Medicinal Plants Act, the Protected Areas Act, the Clean Air Act, the Subsoil Resources Act, the Biodiversity Act and the Act on Protection from the Harmful Effects of Chemical Substances and Preparations. With regard to fines and sanctions not paid on time, they are collected together with interest on the sanctions and costs by the State Receivables Agency in accordance with the Tax Procedure Code. The Minister of Environment and Waters or an official authorized by him issues an act establishing a public state receivable.

The social dimension of sustainable development can be considered as social sustainability. “Social sustainability encompasses human rights related to: employment, women's empowerment and gender equality, childcare, adequate treatment of people with disabilities, promotion of higher education, maintenance of good health, work-life balance, etc.”¹³. Social benefits for employees are a fairly effective tool through which employers can attract new staff to the organization and increase the motivation and effectiveness of their current employees.

Sustainability generated by management is directly related to the competence of management bodies. In legal doctrine, “competence” is viewed as “a set of tasks assigned to individual bodies to carry out certain state functions”¹⁴. We believe that with regard to management sustainability, the requirements for professional competence in production organizations

¹¹ Staynov, P., (1970). Protection of Nature (Legal Studies), Sofia, 1970, pp. 12-18. In: Penchev, G., Environmental Law, General Part. Sofia, Feneya, 2011, p. 19.

¹² Penchev, G., Environmental Law. General Part, Sofia, Feneya, 2011, p. 30.

¹³ Anastasova-Chopeva, M., Methodological Approach to Measuring Social Sustainability in Agriculture, Sofia, Economics and Management of Agriculture, 64, 2/2019, p. 24.

¹⁴ Zinovieva, D., Competence of Administrative Bodies, Sofia, Siela, 2000, p. 7.

managing environmental and social risks should be a rule introduced a priori. Regardless of the fact that the requirements for competence in the management of financial resources in the public sector are also imposed in connection with the fact that public property is managed, competence should be introduced with the same responsibility. The reason for this is that environmental and social sustainability are manifested both “from the outside in”, i.e. in the relationship between the enterprise and workers, and “from the inside out”, i.e. in the relationship between the enterprise and society. The regulatory framework regarding management sustainability in Bulgaria is presented in the Public Finance Act, the Commercial Act, the Accountancy Act, the Public Sector Internal Audit Act and other legal and regulatory acts.

SUSTAINABILITY IN ORGANIZATIONS AND ITS REPORTING

Institutionalization of sustainability reporting

Environmental cost reporting seeks a solution to reduce the social cost of non-environmental production. The increase in profits of non-environmental production is related to their internal economic efficiency, but is accompanied by external economic inefficiency, caused by the need to incur costs for restoring and maintaining the environment. This imposed social cost is an “external diseconomy”, first defined in 1960 by Ronald Coase in the article “The Problem of Social Cost”¹⁵. When determining the size of this diseconomy, the theory of stakeholders is applied. Interested parties or stakeholders (from the English. Stakeholder – literally participating in the bet) are a group of people or an organization that are directly or indirectly related to a given organization and can influence or be affected by the actions, goals and policies of this organization. In solving environmental problems, society seeks to apply the concept of transaction costs, defined by Ronald Coase.¹⁶ According to this concept, when solving environmental problems, the firm will expand until the costs of organizing one additional transaction in it become equal to the costs of carrying out the same operation on the open market or to those of carrying it out in another firm. It is the effective management leading to compliance with environmental standards that allows the firm to keep the solution to the environmental problem within its borders. This is globalism, which according to Coase is called a market mechanism, and society is an organism. The perception that the firm is a

¹⁵ Coase, R., The problem of social cost, *Journal of Law and Economics*, 1960, (3), pp. 1-44.

¹⁶ Coase, R., The Nature of the Firm, *Economica*, Blackwell Publishing, 1937, 4 (16), pp. 386–405.

subsystem in a larger system - industry and society - allows the solution of environmental problems not solved by the firm to leave its activities and be transferred to the activities of another firm. Here, the criterion is not the market price mechanism that has become more efficient than the firm, but the decision of regulators in the field of ecology, certifying to society that, compared to other firms, this firm has higher transaction costs. Plamen Chipev recently noted that the real launch of the concept of transaction costs "... as a serious scientific problem was made by Oliver Williamson, who in a series of studies imposed it not just as a tool for analysis, but also as a specific section in economic theory - called Transaction Cost Economics (TCE), which in turn is interpreted as part of the industrial organization and as an element of neo-institutionalism."¹⁷ The company's contractual policy predetermines its responsibility for fulfilling public commitments and is part of the company's marketing policy. By definition, transaction costs are "costs associated with reducing risk and ensuring lasting, sustainable and mutually beneficial market behavior"¹⁸. It is characteristic of production costs that, based on past business successes, a certain business organization has received public trust, possesses the necessary assets and qualified personnel and produces output. It manages to generate sufficient profit and ensure its sustainable development more effectively than all other business organizations, including society as a whole. If it is assumed that the requirements for environmental, social and governance sustainability increase, the uncertainty and risk in the functioning of the company increase and the ability of the organization to manage its sustainability through its activities decreases.

Production and transaction costs from the perspective of sustainability

Production costs are reported in compliance with the accounting principle of priority of content over form, initially as costs by economic elements and subsequently - as costs by functional direction by types of activities. Contracts are reported off-balance sheet, where they give rise to contingent assets and contingent liabilities. T. Todorova offers us a typology

¹⁷ Chipev, P., Transaction costs in institutional and neo-institutional economic theory, Proceedings of the Jubilee International Scientific Conference "Economic and Social (Dis)integration", University Publishing House "Paisii Hilendarski", 2019, p. 14.

¹⁸ Todorova, T. (2000). Economic essence of transaction costs Munich Personal RePEc Archive. Published in: Proceedings of the Young Scholars' Conference "Science in Support of Business and Society". Varna: May 12, 2000, p. 100.

of transaction costs¹⁹, shown in Table 1, according to the moment of their occurrence relative to the signing of the contract and the way in which they manifest themselves.

Table 1. Typology of transaction costs

Classification of transaction costs	
	Preliminary costs for:
1.	Obtaining information about the market, including competitors
2.	Determining the preferences of economic agents
3.	Determining the presence of a desire to conclude a contract
4.	Presenting positions during negotiations
5.	Preparing the contract
6.	Identifying measures for its protection
7.	Signing the contract
	Последващи разходи за: Subsequent costs for:
1.	Legal actions in connection with disputes and control of the contract
2.	Renegotiation
3.	Compliance with the contract
4.	Binding the parties to the contract for future work
Classification of transaction costs according to the form of manifestation	
	Direct costs for:
1.	Obtaining information
2.	Negotiations between the parties
3.	Familiarizing all agents with all clauses
	Indirect costs for:
1.	Avoiding opportunism
2.	Avoiding objective risks

The area in which the concentration of appropriate resources is carried out for a more complete use of the functional capabilities of the organization's assets and satisfaction of the requirements for environmental, social and managerial efficiency is an attractor (attract). In this area, the organization has effective production costs and minimizes its transaction costs. In order to satisfy the requirements of regulatory institutions and legal norms within the

¹⁹ Ibid., pp. 119-120.

attractor, the so-called principle of external complementarity is manifested through the method of induction²⁰, shown in **Fig. 1**.²¹

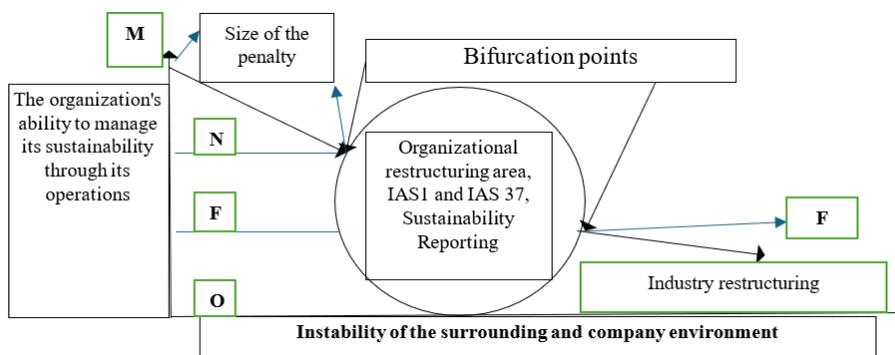


Fig. 1. Principle of the external complement

At point M, the sum of production (PR1) and transaction (TR2) revenues and production (PC1) and transaction (TC1) costs is presented²². The following conditions are valid for them:

1. $TR1 + TC1 = \min$. (Formula 1)
2. $PR1 + PC1 = \text{opt}$. (Formula 2)
3. $(TR + TC) + (PR + PC) = \text{const}$. (Formula 3)

At point N, there is an increase in transaction revenues TR and costs TC, while production revenues PR and production costs PC decrease. These circumstances are usually accompanied by a decrease in the volume of production. At point F, there is a minimization of production revenues and costs and exit from the activity. These circumstances are characterized by a loss of environmental, social and managerial sustainability. At point N, there is a need for one additional transaction, at point F, there is a need for two transactions. Failure to resolve the problem leads to the abandonment of the activity, which has led to violations of environmental, social and management legislation and the reported lack of sustainability. The moment of

²⁰ Ivakhnenko, A. G., Inductive method of self-organization of models of complex systems, Kiev, Naukova Dumka, Kiev, 1982, pp. 29-31.

²¹ Adapted from Velikov, D., On marketing synergy in distribution channels, Varna, Izvestia, (3), 2000, p. 121.

²² Velikov, D., Negotiation, Sustainability and Their Reporting, Collection of Papers from the Anniversary International Scientific Conference "INTERDISCIPLINARY APPROACH IN THE APPLIED FIELD OF ECONOMIC AND SOCIAL SCIENCES", November 7, 2024, Plovdiv, Plovdiv University, 2024, pp. 4-5, in press.

restructuring of the organization is called bifurcation and denotes a situation in which a qualitative change occurs by splitting, branching a given object or process. Upon cessation of satisfying the requirements of the regulators for the specific activity, there are three ways to exit the attractor: branching the force to another attractor, i.e. transferring the activity to another company; exhausting the force of the attractor, i.e. terminating the activity; establishing superiority over the attractor. Achieving superiority over the attractor is achieved through:

- Analysis of the roles and activities in the attractor and the source of the force supporting it;
- Studying the strengths and weaknesses of its activity;
- Analysis of changes in the individual internal attitudes of the participants in the activity.

Achieving superiority over the attractor leads to satisfying the requirements of the regulator. Partial satisfaction of these requirements leads to the realization of "degrees of freedom" of the organization before production costs are transformed into transaction costs.

SUSTAINABILITY REPORTING

Classification of sustainability costs

Adequate control is necessary to verify the implementation of sustainability contracts. To establish the effects of control by regulators, it is necessary to personify the sanction, which improves the semantics of accounting information and which can be monetary or property in nature. A passive accounting account is used from Section 4 "Accounts for receivables and payables", group "Accounts with the budget and departments" of the individual chart of accounts of the organization²³. International Accounting Standards (IAS) and National Accounting Standards (NAS) provide basic principles and guidelines for financial reporting and presentation of information in the financial statements of companies. Restrictions received from regulators for violations of climate, water, air, social non-compliance requirements or financial restrictions that have occurred may lead to deviations in the values of assets and liabilities and should be disclosed. For these restrictions, sanctions and mandatory provisions, the accrual accounting principle should be applied, according to which "... the effects of transactions and other events are recognised when they occur, regardless of when the cash or cash equivalents are received or paid and are included in the financial

²³ Ibid., p. 5, in press.

statements of the period to which they relate²⁴. The driving force behind the regulator's decision to impose a sanction in the event of a lack of sustainability is an assessment of the impact of an environmental, social or governance factor. Therefore, the regulator is concerned with the materiality of the impact, which is legally defined in Directive (EU) 2022/2557. Environmental protection expenditure is the expenditure on all targeted activities directly aimed at preventing, reducing and eliminating pollution or any other environmental degradation. It includes environmental investments and ongoing environmental expenditure. Environmental investments are all expenditure in a given year on machinery, equipment and land used for environmental protection purposes. Current environmental protection costs include daily operational activities aimed at preventing or reducing pollution. It includes, for example, costs for employees working on environmental issues and materials for environmental protection. In view of the satisfied public needs, environmental protection costs are related to ensuring a long-term competitive advantage. Based on various criteria, different groups of environmental protection costs can be distinguished. For their classification, the concept of B. Yonkova²⁵, presented in Table 2, can be adopted:

Table 2

Scope of the classification	Classification
For the purposes of control from the point of view of occurrence 3a accounting purposes and the relationship of costs to the financial statements of the enterprise	Costs for restoring a disturbed ecological balance Costs for preventing the disturbance of the ecological balance Internal environmental costs External environmental costs

For the purposes of control from the point of view of occurrence, two groups of costs can be distinguished²⁶:

FIRST GROUP: costs of restoring a disturbed ecological balance.

SECOND GROUP: costs of preventing the disturbance of the ecological balance.

²⁴ Accounting Act, Downloaded from

https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

²⁵ Yonkova, B., Methodological problems in the accounting treatment and reporting of environmental protection costs, Scientific Works of the University of National and World Economy, (2), 2007, p. 174.

²⁶ Ibid., p. 174.

According to B. Yonkova, internal environmental protection costs are those that are borne by the causes (individuals, groups, or institutions) directly (for example, the costs of eliminating damage directly caused to the environment), or indirectly (indirectly). To determine environmental costs, the organization's costs should be distinguished as environmental and non-environmental. Their differentiation should start from the highest corporate level, then be differentiated according to strategic business units with a distinction by territories, markets and buyers. Environmental costs in enterprises are reported as part of total costs. Internal environmental costs can be considered as the sum of direct and indirect costs.

External environmental costs are those that are not borne by the causer (e.g. a company) and are therefore not treated as a cost of its activities. The importance of external costs is evidenced by the attempt to value the environmental impacts that a company generates as a result of its activities. Furthermore, the boundaries between external and internal environmental costs can be continuously shifted (changed) during the year, for example by tax increases or new regulations.

Accounting techniques for sustainability reporting

Sustainability reporting is associated with the concept of “accountability”. Accounting for sustainability costs is an expression of the organization’s recognition of its responsibility for the environmental, social and governance dimensions of sustainability and its contribution to societal sustainability. Various techniques are used for effective accounting. The techniques can be divided into operational, current and periodic accounting. Operational sustainability accounting is carried out on the basis of accounting standards and is expressed in the recognition, measurement and disclosure of assets, liabilities, income, expenses and profits. Periodic accounting is also carried out on the basis of accounting standards on an interim and annual basis. Vanya Georgieva categorizes the techniques for accounting for environmental costs as follows:

“1. Internal accounting techniques - aim at better allocation and reporting of current environmental costs:

- Traditional approach - integration into current costs
- Additional accounting - introduction of separate eco-accounts
- Full integration - as ordinary costs in the system
- Material flow method - to identify losses
- ABC method - allocation by activities

2. Strategic techniques - have a longer-term perspective and aim at more sustainable business models:

- Life cycle accounting
- Ecological capital accounting
- Carbon footprint accounting²⁷.

The traditional or more conventional approach to accounting for sustainability costs is the recognition and assessment of these costs in the general system of current costs of the enterprise. In this case, sustainability costs are not distinguished and reported separately, but are included directly in the relevant categories of current costs. This approach does not develop detailed, analytical information on sustainability costs and requires the preparation of additional reference information for the purpose of their analysis and inclusion in periodic accounting reports.

In the additional sustainability accounting approach, additional analytical accounting accounts are introduced. For example, under the “Materials” account, a “Main Materials” sub-account can be created with analytical accounts:

- Materials for wastewater treatment;
- Materials for waste treatment, etc.

This analytical nature allows for the generation of analytical turnover sheets for individual activities for certain periods. Information from the turnover sheets for analytical accounts can, through accounting information systems, be automatically entered into the sustainability report. Analytical accounts allow for a clear separation, tracking and analysis of environmental costs. Analytical reporting improves the semantics of accounting information on commitments undertaken through contracting and in the implementation of commitments. The two-dimensional coverage of accounting information for the organization's resources generating sustainability reflects their origin and intended purpose on the one hand and their specific composition and form of embodiment on the other. In order to cover the necessary information, active and passive accounting accounts are used. Depending on the specific business processes they reflect, they have a certain structural content. Expense accounts by economic elements are kept with net turnover, they do not have an opening and closing balance. Regulating accounts are used to report the depreciation of fixed assets involved in environmental, social and management sustainability processes. Analytical accounts detail and specify the accounting information on analytical accounts. To report on sustainability, analytical reporting by persons and natural indicators is

²⁷ Georgieva, V., *Environmental Costs in the Corporate Sector: Analysis, Accounting and Disclosure*, Monograph, KOALA PRESS, PLOVDIV, 2024, p. 89.

organized in addition to the synthetic accounting accounts, balance sheet and off-balance sheet.

The approach to fully integrating environmental costs into the accounting system is based on the understanding that these costs are an integral part of the total costs of any enterprise. This requires expanding traditional accounts by including sub-categories reflecting environmental, social and management components. This means adding sustainability sub-accounts to the accounting chart of accounts. This has been largely achieved with the ESRS reporting requirements.

Strategic accounting analysis allows for a more complete integration of sustainability costs when reporting on the achievement of company goals. According to Trifon Trifonov, “strategic accounting analysis is associated with qualitatively new analytical methods for implementing the basic accounting principle – matching income and expenses during the independent reporting period. We are talking about:

a. Accounting method of studying costs and calculating the cost price by types of activities and their constituent operations within the framework of production and financial activity (Activity Based Costing – ABC).

b. Value-chain analysis accounting method²⁸.

The Activity-Based Costing (ABC) method is suitable for the allocation of environmental costs, but also for other sustainability costs (social and management). This method of accounting makes it possible to determine how much it costs to perform a given activity. Various management functions can be performed to perform a given activity. Therefore, the concept of functional activities can be used in activity-based accounting. Sustainability segments should be developed for the strategic and ongoing management of the organization. The conversion of costs from accounting accounts into activity-based costs is a three-stage process:

1. Allocation of environmental, social and management sustainability costs from the accounting accounts in the “Costs by economic elements” group to functional activities for generating and maintaining sustainability.

2. Selection of a basis for allocation of sustainability costs.

3. Allocation of environmental, social and management sustainability costs using the activity-based allocation basis.

4. The costs of each environmental, social or management activity are allocated to the products/services in proportion to their consumption of the

²⁸ Trifonov, T., Strategic accounting analysis of value – a revolutionary stage in the development of accounting science, Scientific Works of the University of National and World Economy, vol. 1, 2004, p. 13.

relevant activity according to the selected base. The allocation bases are determined by formulas, in the numerator of which the amount of the cost for the functional activity for sustainability is recorded, and in the denominator - the number of units for the specific measure. If it is known that a given type of cost is not made for any of the product groups, then no costs are allocated to this group, i.e. it is not included in the denominator. The costs of recycling, water purification and others are measured in kilograms, liters, cubic meters or, in general terms, these are “weight units”. The formula has the form:

$$\text{Recycling costs} = \frac{\text{functional costs}}{\text{weight unit,}} \text{ (Formula 4)}$$

Emission control costs are measured in machine hours. Management costs, which may take the form of research, product development, environmental program promotion, and others, are calculated by placing the “Sold Price Unit” indicator in the denominator of the formula²⁹. The allocation base for social sustainability costs is calculated by placing the “Assured Price Unit” indicator in the denominator of the formula. This includes costs for health and safety at work, consumer relations, impact on vulnerable consumers, protection of human rights, and others. The allocation bases reflect the dynamic nature of environmental, social, and governance sustainability activities, because the denominator of the formulas for their calculation indicates the level of “sustainability activity.”

Some of the advantages of using the ABC method are³⁰:

- „Allows for more precise attribution of environmental costs to specific products and activities that generate them.
- Takes into account the interrelationships and complexity of production processes related to environmental impact.
- Uses multiple cost allocation bases that reflect their actual accumulation.
- Provides a clearer picture of the “environmental profile” of different products and optimization opportunities.
- Supports strategic decisions to reduce environmental costs through changes in activities and processes.
- Facilitates comparisons between periods and assessment of progress.“

²⁹ Velikov, D., The distribution of marketing costs in industrial enterprises, Journal of the University of Economics - Varna, issue 2, 1998, pp. 45-56.

³⁰ Georgieva, V., Environmental costs in the corporate sector: analysis, accounting and disclosure, Monograph, KOALA PRESS, PLOVDIV, 2024, p. 100.

Sustainability reporting analyzes the significant actual or potential, positive or negative impacts of the enterprise related to its own activities up and down the value chain. For sustainability accounting, this is expressed in the degree of influence of the supplier's operations on the customer's operations, reflected through the allocation of environmental, social and governance sustainability costs. In this regard, "the accounting method of value chain analysis facilitates the coordination and optimization of interconnected operations in the chain study, which may go beyond the boundaries of the company's activity"³¹.

Ongoing sustainability reporting

Ongoing sustainability reporting is carried out by complying with the accounting principles described in the national accounting regulations applicable in the individual countries of the European Union. Under certain conditions, enterprises in these countries report using IAS. The requirements of the 2018 Conceptual Framework for Financial Reporting (**the Framework**) are complied with as a priority. In general, in the appendix to the Annual Financial Statements (AFS), descriptive information means descriptive, non-financial information that complements and enriches the financial information in the components of the AFS. The conclusion that can be made is that the activity report for each of the areas described above should include descriptive (descriptive) information in the appendix. This conclusion also supports the requirements of the CSRD, which introduces a requirement for sustainability reports, as part of the activity report, to be verified by so-called assurance service providers³². Given the above, the role of the external audit is also changing significantly, which in its entirety will continue to fulfill its purpose of reducing information risk for interested users of the audited information.

From the point of view of the application of **IFRS** and **ESRS** in determining materiality, it is necessary to determine the scope of application of dual materiality in preparing the sustainability report. We share the view of D. Yosifova that "**ESRS** adopts the principle of dual materiality, while **IFRS** sustainability disclosure standards are designed to meet the needs of

³¹ Trifonov, T., Strategic accounting analysis of value - a revolutionary stage in the development of accounting science, Scientific works of the University of National and World Economy, vol. 1, 2004, p. 18.

³² Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, para. 61, Downloaded from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

investors and are thus closer only to the concept of financial materiality (also used in ESRS)³³. According to **ESRS**, a sustainability issue is “material” when it satisfies the specified criteria for impact materiality or financial materiality, or both.³⁴ According to specialist sources on the interoperability of **ESRS** and **IFRS**, “whereas in **ESRS** the dual assessment of materiality of what is beneficial takes into account both investors and other stakeholders (including in terms of impact materiality), in ISSB Standards³⁵ this assessment focuses on the information needs of investors. In terms of financial materiality, the two assessments are expected to provide a consistent result.”³⁶ Therefore, the scope of financial materiality determined under ESRS for sustainability reporting compared to **IFRS S1**³⁷ represents an extension of the scope of materiality used in the process of determining what information should be included in an entity’s financial statements. Under IAS 1 Presentation of Financial Statements, an entity discloses information about assumptions made about the future and other key sources of estimation uncertainty at the end of the reporting period that have a significant risk of causing a material adjustment to the carrying amounts of assets and liabilities within the next financial year. In respect of these assets and liabilities, the notes shall contain details of:

- a) their nature; and
- b) their carrying amount at the end of the reporting period³⁸.

Disclosure under IAS 1 also requires disclosure under IAS 36 “Impairment of Assets” of impairments arising from deviations in the organization’s activities that give rise to a risk of environmental, social and

³³ Yosifova, D., Corporate sustainability reporting – development, challenges and standardization in the EU, Yearbook of the Institute of Certified Public Accountants in Bulgaria 2022, 2022, p. 40.

³⁴ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, 2023, para. 28, Downloaded from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

³⁵ Refers to IFRS S1 Sustainability Disclosures. General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information and IFRS S2 Climate-Related Disclosures.

³⁶ ESRS-ISSB Standards Interoperability Guidance. 2024, p. 4. Retrieved from. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/issb-standards/esrs-issb-standards-interoperability-guidance.pdf>

³⁷ IFRS S1. General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, par. 18, Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>

³⁸ IAS 1 Presentation of Financial Statements, para. 125, Last visited on 10.20.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS1.pdf>

governance sustainability³⁹. Sustainability issues can have a direct impact on various processes in the company. If regulatory changes change the demand and application of materials owned by the company, this could lead to a situation in which the company is unable to sell its existing inventories at expected market prices. In such a case, under IAS 2 Inventories, the company must reduce the value of these inventories to their net realizable value⁴⁰. Net realizable value is the lower of the cost of inventories and their net selling price. Sustainability issues can lead to changes or adjustments in the costs associated with the company's business activities and operations, including research and development. IAS 16 Property, Plant and Equipment⁴¹ and IAS 38 Intangible Assets⁴² specify the requirements for recognising such costs as assets, accounting for them as property, plant and equipment or as intangible assets. IAS 38 also requires companies to disclose the amount of research and development expenditure that is recognised as an expense during the reporting period.⁴³ Provisions should be made for the risks that have arisen under IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. A provision is recognised when the obligation is reliably estimated and an outflow of resources will be required. A detailed plan is prepared for the restructuring of the business and the resulting constructive obligation to employees, counterparties and society. On this basis, the restructuring is included in the amount of provision costs. The nature of the provisions or contingent liabilities and the uncertainty about the amount or timing of the associated economic flows should be disclosed in the sustainability report⁴⁴. Issues related to possible environmental risks may also affect the required disclosures regarding: significant estimates and changes in them made in applying IFRS 17 Insurance Contracts; the risks to which the company is exposed, the concentration of risk, the ways of managing risks and the sensitivity analysis that demonstrates the impact of changes in risk factors⁴⁵.

³⁹ IAS 36 "Impairment of Assets", para. 126-131, Last visited on 10.20.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS36.pdf>

⁴⁰ IAS 2 Inventories, para. 28-33, Last visited on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS2.pdf>

⁴¹ IAS 16 Property, Plant and Equipment, para. 7-10, Last visited on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS16.pdf>

⁴² IAS 38 Intangible Assets, para. 18, Last visited on 10.20.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS38.pdf>

⁴³ *Ibid.*, par. 126.

⁴⁴ IAS 37 Provisions, Contingent Assets and Contingent Liabilities, par. 85-86, Last visited on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS37.pdf>

⁴⁵ IFRS 17 Insurance Contracts, par. 121-132, Last visited on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSFO17.pdf>

The sustainability report is a clearly distinguishable section of the organization's activity report. It, like any other financial report, is a carrier of transformed, resulting accounting information. The sustainability report is also a carrier of summarized information reflecting the current accounting of operations ensuring environmental, social and management sustainability. Sub-accounts and analytical accounts are used. Accounting closure is performed to present summarized information in current reporting, as well as for the purposes of periodic reporting. For the accounting closing, the accounting method of summary of reporting data is used, in which "... all debit and credit entries of a given accounting account are systematized according to certain indicators – turnovers, totals and final balances"⁴⁶. This method can be used when preparing interim, but also annual financial statements. The conclusion that can be drawn is that when preparing the sustainability report, the accounting method of summary of reporting data should be used.

REGULATORY REQUIREMENTS OF THE EUROPEAN UNION

Introduction of a sustainability report

Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 introduced the activity report, which includes an objective review of the development and performance of the enterprise's business and its position, together with a description of the main risks and uncertainties it faces⁴⁷. The review is a balanced and comprehensive analysis of the development and performance of the enterprise's business and its position, in accordance with the scale and complexity of its activities. The requirements for the comprehensive presentation of financial and non-financial indicators in the European Union were introduced by Directive 2014/95/EU⁴⁸. Regulation (EU) 2023/2772 (**ESRS**) provides an updated proposal for European Sustainability Reporting Standards (ESRS) and the structure of a

⁴⁶ Stefanov, Sv., St. Grigorova. (2013). Theory of Accounting. Varna: Gea-Print Publishing House, Varna, 2013, p. 95.

⁴⁷ Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32013L0034>.

⁴⁸ 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, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1705146094833>.

sustainability report⁴⁹. Specifically, the **ESRS** sets out the information that an entity should disclose about its material impacts, risks and opportunities in relation to environmental, social and governance sustainability issues.

Three categories of ESRS standards apply to the **ESRS**:

- a) general (horizontal) standards;
- b) thematic standards (standards on environmental, social and governance issues); and
- c) sectoral standards.

The general ESRS standards 1 General Requirements and 2 General Disclosures apply to the sustainability issues that are covered by thematic and sectoral standards. The **ESRS** sets out the information that an entity should disclose about its material impacts, risks and opportunities in relation to environmental, social and governance sustainability issues. The information disclosed under the ESRS enables users of the sustainability report to understand the significant impacts that the enterprise has on people and the environment, and the significant impacts that sustainability issues have on the development, results and condition of the enterprise. The ESRS are presented in **Table 3**:

Table 3

ESRS 1	General requirements
ESRS 2	General disclosures
ESRS E1	Climate change
ESRS E2	Pollution
ESRS E3	Water and marine resources
ESRS E4	Biodiversity and ecosystems
ESRS E5	Resource use and circular economy
ESRS S1	Own workforce
ESRS S2	Workers in the value chain
ESRS S3	Affected communities
ESRS S4	Consumers and end-users
ESRS G1	Business conduct

⁴⁹ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, ESO 1, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

Accounting information in the sustainability report

In Bulgaria, the Accountancy Act, in force since 2016, uses the term “non-financial statement”. According to Art. 48, para. 1 of the then version of the Accountancy Act, the non-financial statement contains information to the extent necessary for understanding the development, results, condition of the enterprise and the impact of its activities, relating as a minimum to environmental, social and employee-related issues, respect for human rights, the fight against corruption and bribery. The non-financial statement deviates from the requirements for the quality of financial information presented in the 2018 Conceptual Framework for Financial Reporting (**the Framework**). According to **the Framework**, financial information is useful when it meets the fundamental qualitative characteristics (relevance and fair presentation) and the qualitative characteristics that improve the usefulness of the information (comparability, verifiability, timeliness and understandability). The fundamental ones are of crucial importance, while the others are desirable. Information is relevant when it is capable of influencing the decisions made by users. A reliable representation has three characteristics – completeness, neutrality and freedom from error.

In the **ESRS**, the qualitative characteristic of relevance has been replaced by relevance. According to **ESRS**, Chapter 3, KH1, sustainability information is relevant (significant) when it can be of importance to the decisions of users under a **dual materiality** approach). KH 2, Chapter 3 of the **ESRS** states that information can be of importance to a decision even when some users choose not to use it or it is already known to them from other sources. Sustainability information can influence the decisions of users if it has predictive value, confirmatory value or both. Information has predictive value if it can be used as input to processes used by users to predict future outcomes. Sustainability information does not need to be a prediction or forecast to have predictive value; it has such value if it is used by users in making their forecasts. Information has confirmatory value if it provides feedback on previous estimates (confirms or modifies them)⁵⁰.

The qualitative characteristics that enhance the usefulness of information described in the **Framework** are comparability, verifiability, timeliness and understandability. The **ESRS** presents the qualitative characteristics of information comparability, verifiability and

⁵⁰ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, ESO 1, C1 – C3, Last visited 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

understandability.⁵¹ As can be seen, the qualitative characteristics for information overlap acceptably in the two documents. The **Framework** clarifies that neutrality is supported by the use of caution – maintaining increased attention when making judgments under uncertainty. The use of caution means that assets and income are not overstated, and liabilities and expenses are not underestimated. Similarly, the use of caution does not allow for the understatement of assets or income and the overstatement of liabilities or expenses. Such deviations may lead to overstatement or understatement of income or expenses in future periods. The Framework also clarifies that the use of prudence should not lead to asymmetry, for example, a systematic need for more persuasive evidence to support the recognition of assets or income than for the recognition of liabilities or expenses. Such asymmetry is not a qualitative characteristic of useful financial information. Asymmetry is observed in IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. According to the standard, when the probable outcome of the case is a loss, an expense and a liability are recognized, but when a profit is expected, no income and an asset are recognized. The comparison of the qualitative characteristics that enhance the usefulness of information according to the Framework and the same qualitative characteristics according to the ESRS provides the possibility of applying these characteristics when preparing sustainability reports. The qualitative characteristics of information overlap acceptably in both documents. As a conclusion, we believe that prudence should be given special attention in the sustainability framework.

In response to the ESRS requirements, the term “non-financial statement” is replaced by “Sustainability Report” in the Bulgarian accounting legislation⁵². According to Art. 48, para. 1 of the current Accounting Act, the sustainability report contains information necessary to understand the impacts of the enterprise on sustainability issues, as well as the information necessary to understand the way in which these issues affect the development, results and condition of the enterprise. Presented in abbreviations, Art. 48, para. 2 of the current Accounting Act defines the information included in the sustainability report:

1. a brief description of the business model and strategy...
2. a description of the time-bound objectives...
3. a description of the role of the management and supervisory bodies....

⁵¹ Ibid., ESO 1, Appendix B.

⁵² Accounting Law, Last visited on 31.01.2025,
https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

4. description of the company's policies...
5. information on the existence of incentive schemes...
6. description of: ...
7. description of the main risks for the company...
8. indicators relevant to the disclosure of information under items 1–7.

It is evident that the regulatory framework for the preparation of the sustainability report sufficiently precisely defines the requirements for the quality of accounting information and identifies their content as necessary to be included in the activity report. It is necessary for accounting information systems to develop and offer their clients modules that ensure the inclusion of the collected accounting information on sustainability (synthetic and analytical) in a sustainability report, part of the annual activity report of the business organization. It is also necessary to provide the opportunity to prepare an interim sustainability report.

PREPARATION OF THE SUSTAINABILITY REPORT

Assessment of dual materiality

The assessment of financial materiality corresponds to the identification of information considered material to the primary users of general purpose financial statements in making decisions related to the allocation of resources to the entity. The assessment of dual materiality is the first step in the sustainability reporting process. According to the **ESRS**, an entity reports on sustainability issues based on the principle of dual materiality⁵³. The issue of materiality was addressed in Directive 2013/34/EU, par 17, which states that “the principle of materiality should be applied to the recognition, measurement, presentation, disclosure and consolidation of information in the financial statements”⁵⁴. The **ESRS** defines the concept of dual materiality. In par. 37 it is determined that dual materiality has two dimensions, namely: **impact materiality** and **financial materiality**⁵⁵.

⁵³ Ibid., para. 21.

Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, OJ L 1, 14, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁵⁴ Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013, para. 17, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32013L0034>.

⁵⁵ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, OJ L 1, para. 37,

A sustainability issue is material in terms of impact when it relates to the significant **actual** or **potential, positive** or **negative** impacts of an enterprise related to its own activities up and down its value chain. The materiality of actual negative impacts is based on the severity of the impact, and of potential negative impacts on the severity and likelihood of the impact. Severity is determined by the factors of the extent, scope and irreparability of the impact. In the case of a potential negative impact on human rights, the severity of the impact takes precedence over the likelihood of its occurrence. The materiality of positive impacts is determined by the extent and scope of the impact for both actual and potential impacts⁵⁶.

It is apparent that the financial materiality scope for sustainability reporting is **an extension of the materiality scope** used in the process of determining what information should be included in an enterprise's financial statements. Information is considered material to the primary users of general purpose financial statements if its omission, misstatement or concealment could reasonably be expected to influence the decisions they make on the basis of the entity's sustainability report. Dependencies can have consequences in two possible ways:

a) by affecting the entity's ability to continue to use or obtain resources; and

b) by affecting the entity's ability to rely on the relationships necessary for its business processes under acceptable conditions.

Specifically, the ESG specifies the information that an entity should disclose about its material impacts, risks and opportunities with respect to environmental, social and governance sustainability issues. The terms are introduced:

a) "impacts" - refers to the positive and negative sustainability-related impacts ...

b) "risks and opportunities" - refers to the sustainability-related financial risks and opportunities for the enterprise⁵⁷.

Together, these are called "impacts, risks and opportunities" (IRO) and reflect the dual materiality perspective of the ESG.

Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁵⁶ Ibid., OJ L 1, para. 3.4, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁵⁷ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, OJ L 1, 14, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

The assessment of financial materiality corresponds to the identification of information considered essential to the primary users of general purpose financial statements in making decisions related to the provision of resources to the entity. In particular, information is considered to be essential to the primary users of general purpose financial statements if the omission, misstatement or concealment of that information could reasonably be expected to influence the decisions they make on the basis of the entity's sustainability report. A sustainability issue is financially material if it has, or can reasonably be expected to have, a material financial consequence for the entity. This is the case when a sustainability issue raises risks or opportunities that have a material effect, or can reasonably be expected to have a material effect, on the entity's development, financial position, financial performance and cash flows, its access to financing or its cost of capital in the short, medium and long term. The risks and opportunities may arise from past or future events. The financial materiality of a sustainability issue is not limited to issues that are within the control of the entity, but includes information about significant risks and opportunities arising from business relationships outside the scope of consolidation used in the preparation of the financial statements. Dependencies on natural, human and social resources can be sources of financial risks or opportunities. The materiality of risks and opportunities is assessed based on a combination of the likelihood of occurrence and the potential magnitude of the financial consequences⁵⁸.

When considering dual materiality, the starting point is the assessment of impacts, but there may also be significant risks and opportunities that are not related to the entity's impacts. A sustainability impact may be material from a financial perspective from the time it arises or may become material subsequently if it can reasonably be expected to affect the entity's financial position, financial performance and cash flows, its access to financing or its cost of capital in the short, medium and long term. **Impacts are captured in terms of materiality of impact, whether or not they are material from a financial perspective.** In a financial audit, auditors are required to apply a materiality concept when planning and performing the audit. The auditor includes in the audit documentation the following amounts and factors considered in determining them:

- (a) materiality level for the financial statements as a whole;

⁵⁸ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, ESO 1, par. 3.5, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>. f

- (b) if applicable, materiality level or levels for specific classes of transactions, account balances or disclosures;
- (c) performance materiality level⁵⁹.

It is evident that in assessing dual materiality, materiality level or levels for specific classes of transactions, account balances or disclosures and performance materiality level are applicable. We believe that from a sustainability perspective, risk increases and materiality level decreases. The latter means that with high risk, the sustainability materiality level is reduced and therefore the requirement for no uncorrected deviations is increased.

The value chain plays an important role in determining materiality, whereby an enterprise focuses on areas where, based on the nature of the activity, business relationships, geography or other factors, impacts, risks and opportunities are considered likely to arise. When identifying and assessing impacts, risks and opportunities along its value chain to determine their materiality, an enterprise focuses on areas where, based on the nature of the activity, business relationships, geography or other factors, impacts, risks and opportunities are considered likely to arise. An enterprise considers how it is affected by its dependencies on the availability of natural, human and social resources at appropriate prices and of appropriate quality, regardless of its potential impacts on those resources. An enterprise's key impacts, risks and opportunities are considered to be the same as the material impacts, risks and opportunities identified in accordance with the principle of dual materiality and therefore reported in its sustainability report. The structure of the dimensions of dual materiality is presented in **Figure 2**.

A characteristic of accounting is the mandatory application of the monetary measure. The true and accurate measurement of assets, equity and liabilities, income and expenses in money is achieved through the application of valuation, which is a technical means for the implementation of valuation as an accounting method. Valuation is a method of measuring and presenting the objects of accounting in a monetary value measure. Through it, the property of the enterprise acquires a monetary value. The goal is to achieve a true and accurate presentation of the property and financial condition of the enterprise. The valuation method includes three main components:

1. An object or event that will be valued.
2. Formation of a quantitative or qualitative assessment of the object.
3. The scale or metric by which this assessment is obtained.

⁵⁹ Guide to International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance Engagements and Related Services, Part 1, International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 320, par. 14, p. 405, Last visited on 27.01.2025, https://www.ides.bg/media/1045/isa_2014_volume_1.pdf

According to Ernst & Young, there are 6 things to consider when starting a dual materiality assessment:

1. Identifying sustainability topics.
2. Setting up the process for success. ... Although CSRD reporting will need to be done annually, dual materiality will also need to be assessed regularly – typically every two to three years. ... It is also important that the methodology, processes and controls are approved at the appropriate levels in the management structure ...
3. Resourcing the assessment process.
4. Selecting stakeholders carefully.
5. Every aspect of the dual materiality assessment process should be documented.
6. Viewing the process positively⁶⁰.

The object or event to be assessed is the cost of delivering environmental, social and financial outcomes. The materiality assessment is the starting point for sustainability reporting. The process for assessing dual materiality is described in the **ESRS**⁶¹. A description of the process for identifying and assessing material impacts, risks and opportunities is provided in Disclosure Requirement IRO-1 of ESRS 2⁶². The entity shall disclose its process for identifying its impacts, risks and opportunities and for assessing which of them are material.

⁶⁰ Keaveny, E., With the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) now a reality for many organisations, conducting a double materiality assessment is a matter of urgency, July, 04, 2024, Retrieved October 10, 2024 from https://www.ey.com/en_ie/sustainability/csrd-how-to-manage-your-double-materiality-assessment.

⁶¹ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, ESRS 1, Scheme 1, Annex I, Appendix E Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁶² Ibid., ESRS 2, IRO-1.

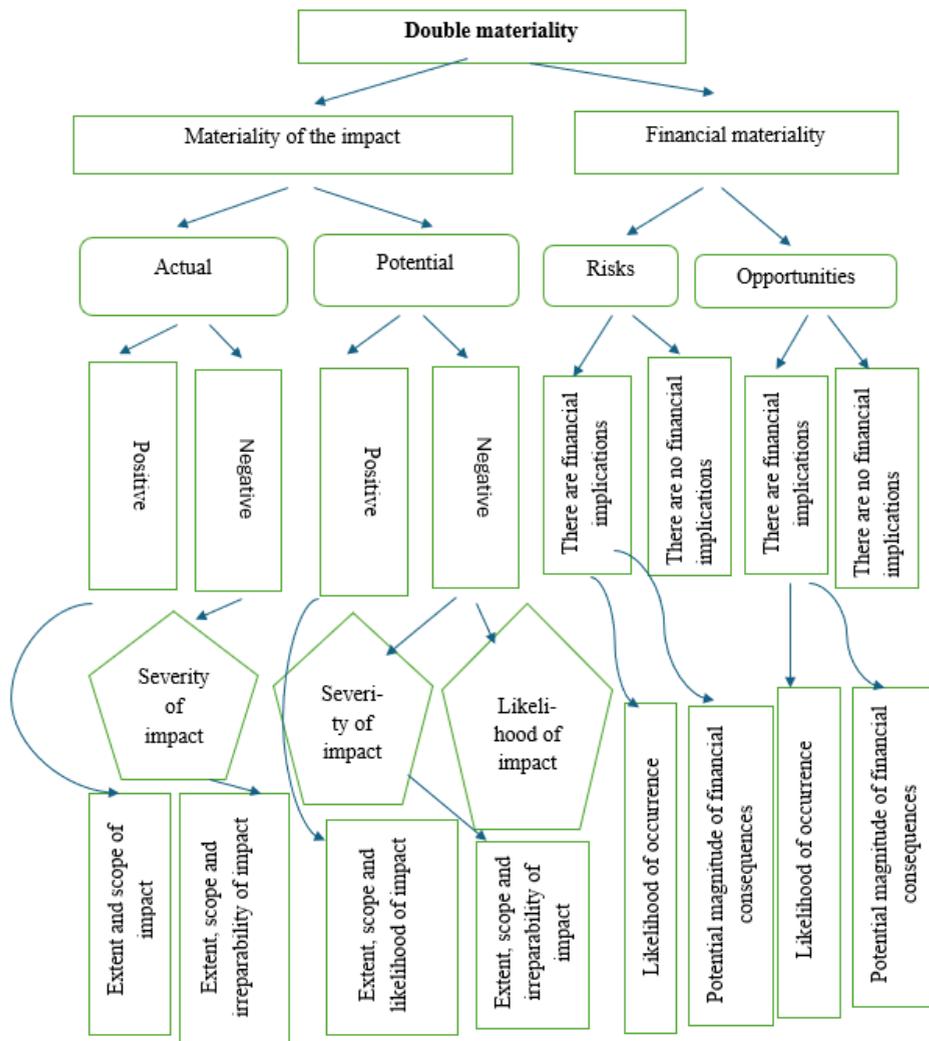


Figure 2

When, as a result of the materiality assessment, a sustainability issue (topic) included in the table in IE 16 of the ESG 1 is assessed as material, the entity shall report in accordance with the relevant disclosure requirements of the relevant thematic ESG. **The first stage** of the assessment is whether the topic is covered by material in the thematic standards. If it is not covered by material in the thematic standards, under the ESG, the entity is not required to disclose information on the environmental, social and governance topics

covered by the ESG that it has assessed as immaterial. Only with regard to climate, it should be disclosed why climate change is not material⁶³. **The second stage** of the assessment is carried out if the topic is covered by material in the thematic standards. For the measures, it is assessed whether the disclosure requirement is material. If it is not material, the entity is not required to disclose the required information or the relevant data points (DPs). According to ESG 2, par. 34 an entity may omit information required by a DPs if it considers that information is not material and concludes that it is not necessary to achieve the purpose of the disclosure requirement. If the individual data point is considered material, the entity shall disclose the information⁶⁴. **The second stage** of the assessment also considers whether the entity has implemented **policies, actions** and **targets** for the topic. This information is either set out in the disclosure requirements and data points in the thematic or sectoral ESRS or in the minimum disclosure requirements for policies, actions and targets in ESRS 2. If it has not implemented them, the entity shall disclose this and may communicate the timetable by which it will seek to implement them⁶⁵. If the entity has implemented this information, the data points from the thematic ESOP shall be disclosed in relation to the relevant disclosure requirements in ESRS 2, Appendix C⁶⁶.

In line with the CSRD requirements, the list of sustainability issues on which undertakings are required to disclose information should be aligned to the extent possible with the definition of ‘sustainability factors’ set out in Regulation (EU) 2019/2088 and avoid any inconsistency between the information required by data users and the information to be reported by undertakings.⁶⁷ Despite the high transposition requirements of the CSRD, end-investors are likely to continue to face divergent measures at national level and different approaches across financial services sectors. ‘Sustainability factors’ means environmental, social and employee-related

⁶³ Ibid., ESRS 1, para. 32.

Regulation (EU) 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector, Art. 2, para. 24, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=CELEX%3A32019R2088>

⁶⁴ Ibid., ESRS 1, para. 34, point (a).

⁶⁵ Ibid., ESRS 1, para. 33.

⁶⁶ Ibid., ESRS 2, Appendix C.

⁶⁷ Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, para. 28, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

issues, as well as issues related to respect for human rights and the fight against corruption and bribery⁶⁸.

Due diligence

When preparing the sustainability report, the enterprise performs due diligence on the state of sustainability in the organization. For this purpose, data is extracted from the accounting records of the enterprise, including analytical information on the costs and revenues of activities related to achieving and maintaining environmental, social and governance sustainability. Related non-financial and non-accounting information necessary for the sustainability report is also provided. The due diligence process is regulated in par. 58-61 of the **ESRS**⁶⁹. Due diligence (exercising due diligence) is the process by which enterprises identify, prevent and mitigate actual and potential negative impacts on the environment and people related to their business activities, and take into account the way in which they deal with them. This includes negative impacts related to the enterprise's own activities up and down the value chain, including through its products or services, as well as through its business relationships. Due diligence is an ongoing practice that responds to and may trigger changes in an enterprise's strategy, business model, operations, business relationships, working conditions, procurement and sales. This process is described in the UN Guiding Principles on Business and Human Rights and the OECD Guidelines for Multinational Enterprises⁷⁰. When an enterprise cannot address all impacts at once, the due diligence process allows for prioritization of actions based on the severity and likelihood of impacts. It is this aspect of the due diligence process that is used as input for the assessment of material impacts.

The **ESRS**, and more specifically **Disclosure Requirement GOV-4 – Due Diligence Report, facilitates** understanding of an enterprise's due diligence process with respect to **sustainability issues**. The company shall provide a map explaining how and where the implementation of the main aspects and steps of its due diligence process is reflected in its sustainability report to enable the description of the company's actual due diligence

⁶⁸ Regulation (EU) 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector, Art. 2, para. 24, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=CELEX%3A32019R2088>

⁶⁹ Ibid., paras. 58-61.

⁷⁰ Ibid., para. 59.

practices^{71, 72}. The key elements of due diligence included in the map are directly reflected in the disclosure requirements set out in ESRS 2 and the thematic ESRS, as follows:

- a) embedding due diligence in governance, strategy and business model;
- b) engaging with affected stakeholders;
- c) identifying and assessing adverse impacts on people and the environment;
- d) taking action to address adverse impacts on people and the environment;
- e) monitoring the effectiveness of these efforts.

The map can be presented in the form of a table containing references from the main elements of the due diligence – in terms of impacts on people and the environment – to the relevant disclosures in the company’s **sustainability report**, as set out in **Table 4** below⁷³.

Table 4

KEY ELEMENTS OF DUE DILIGENCE	SUSTAINABILITY REPORT PARAGRAPHS
a) Embedding due diligence in governance, strategy and business model	
b) Engaging with affected stakeholders at all key due diligence steps	
c) Identifying and assessing adverse impacts	
d) Taking action to address these adverse impacts	
e) Tracking the effectiveness of these efforts and communicating	

⁷¹ This information supports the information needs of financial market participants to whom Regulation (EU) 2019/2088 applies, as it derives from an additional indicator related to the main adverse impacts set out in indicator No 10 in Table III of Annex I to Commission Delegated Regulation (EU) 2022/1288 with regard to the rules on disclosure of sustainable investments (‘Lack of due diligence’).

⁷² Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, ESO 2 GENERAL DISCLOSURES, para. 32, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

⁷³ Ibid., ESRS 2 GENERAL DISCLOSURES, IP 8, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

Principles for preparing and structure of the sustainability report

When describing the extent to which the **sustainability report** covers the enterprise's **upstream and downstream value chain**, an enterprise may distinguish between:

- a) the extent to which its assessment of the **materiality of impacts, risks and opportunities** covers its upstream and/or downstream value chain;
- b) the extent to which its **policies, actions and objectives** cover its value chain; and
- c) the extent to which it includes upstream and/or downstream value chain data in the disclosure of **metrics**.⁷⁴

The sustainability report is prepared within the framework of the enterprise's management report. Appendix D of **ESRS**, ESRS 1 presents the **ESRS Sustainability Report Structure**. The company shall structure its sustainability report in four parts, following the following order: general information, environmental information (including the information disclosed under Article 8 of Regulation (EU) 2020/852), social information and governance information (governance information),⁷⁵ as presented in **Table 5**. The disclosure under Article 8 of Regulation (EU) 2020/852 shall contain information on how and to what extent the company's activities are related to economic activities that qualify as environmentally sustainable. An "environmentally sustainable investment" means an investment in one or more economic activities that qualify as environmentally sustainable⁷⁶.

The sustainability report should illustrate references to the other components of the annual financial report, as well as to the accounting accounts, sub-accounts and analytical information from which the information for its compilation was obtained.

⁷⁴ Ibid., ESRI 2, Appendix A, Disclosure Requirement BP-1 — General Principles for the Preparation of Sustainability Reports, IE 1.

⁷⁵ Ibid., para. 115.

⁷⁶ REGULATION (EU) 2020/852 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 18 June 2020 establishing a framework to facilitate sustainable investment and amending Regulation (EU) 2019/2088, Art. 1, para. 1, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=celex:32020R0852>

Table 5

Part of the management report	ESRS number	Position
1. General information	ESRS 2	General disclosures, including information provided in accordance with the requirements regarding the implementation of the thematic ESRS listed in Appendix C to ESRS 2.
2. Environmental information	Not applicable	Disclosures under Article 8 of Regulation (EU) 2020/852 (Taxonomy Regulation)
	ESRS E1	Climate change
	ESRS E2	Pollution
	ESRS E3	Water and marine resources
	ESRS E4	Biodiversity and ecosystems
	ESRS E5	Resource use and circular economy
3. Social information	ESRS S1	Own workforce
	ESRS S2	Workers in the value chain
	ESRS S3	Affected communities
	ESRS S4	Consumers and end-users
4. Governance information	ESRS G1	Professional conduct

Information systems for preparing the sustainability report

The publication of the sustainability report shall be carried out in an electronic environment. Reporting under the **CSRD** shall follow the newly adopted European Reporting Standards (**ESRS**) and be in a machine-readable format. Issuers shall prepare their entire annual financial statements in XHTML format. Undertakings subject to the requirements of Articles 19a and 29a of the **CSRD** shall prepare their activity report in the electronic reporting format set out in Article 3 of Commission⁷⁷ Delegated Regulation

⁷⁷ Commission Delegated Regulation (EU) 2018/815 of 17 December 2018 supplementing Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council by means of regulatory technical standards for the specification of the uniform electronic reporting format, Art. 3, Last accessed on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32019R0815>

(EU) 2018/815 and shall mark the sustainability reporting, including the information required for disclosure in Article 8 of Regulation (EU) 2020/852, in accordance with the single electronic reporting format set out in that Delegated Regulation. Enterprise Resource Planning (ERP) is a comprehensive business management system that enables the automation of all key business processes and the optimal use of human, material and financial resources. One of the main functions of ERP platforms is the shared database, i.e. employees from different departments operate with the same information for their specific needs. ERP systems can be cloud-based (Cloud) and on-premise. Some systems support both options, with the possibility of migration from one to the other.

SAP offers sustainability reporting with the ESRS Starter Pack.⁷⁸ SAP Sustainability Control Tower offers Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) coverage through European Sustainability Reporting Standards (ESRS) and EU Taxonomy. For reporting standards, SAP Sustainability Control Tower currently covers 88 metrics throughout the Environmental, Social, and Governance (ESG) areas.

With the Generate ESG Reports with AI app of SAP, you can automatically create AI-based sustainability reports that help you improve reporting and report on your company's sustainability performance more efficiently⁷⁹. The tool is built into the Generate ESG Reports with AI application and is designed to support you by automating the reporting process over selected time periods. It uses ESG (Environmental, Social, Governance) data already provided to the SAP Sustainability Control Tower and creates reports based on this data. These AI-generated reports are available for download in.pdf format and follow the structure predefined in the selected SAP-provided report template.

CURRENT STATUS OF SUSTAINABILITY REPORTING IN DIFFERENT COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

The CSRD is designed to redefine the way companies report on their environmental, social and governance (ESG) practices. As Europe takes a bold step forward in its sustainability agenda, the CSRD brings with it both opportunities and responsibilities for companies inside and outside the EU.

⁷⁸ ESRS Starter Pack, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/ba6549ca9bd648f6a8e2aab39a02f5e4.html

⁷⁹ Using the Generate ESG Reports with AI Application, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/18cf5f4b2f284685bdf765661000d521.html

Here's what you need to know about this game-changing directive. The **CSRD** replaces the Non-Financial Reporting Directive (NFRD), significantly expanding the scope and depth of sustainability reporting requirements. Its main objective is to improve the transparency, reliability and comparability of corporate sustainability disclosures. With stricter guidelines and a wider range of applicable companies, the **CSRD** ensures that sustainability information carries the same weight as financial reporting. The **CSRD** applies to large EU companies and non-EU companies with significant operations in the EU. Specifically, it targets:

- Large companies meeting at least two of the following criteria: over 250 employees, €40 million in net turnover or €20 million in total assets.
- Listed SMEs (small and medium-sized enterprises), albeit with more relaxed requirements.
- Non-EU companies generating a net turnover of over €150 million in the EU and having at least one subsidiary or branch in the EU meeting specific thresholds.

The **CSRD** represents a transformative change in the way sustainability is integrated into corporate reporting. By encouraging greater accountability and alignment with global sustainability goals, it challenges businesses to elevate their ESG strategies. For forward-thinking companies, **CSRD** is not just a regulatory obligation, but an opportunity to lead in a rapidly evolving business environment. The **CSRD** introduces new rules on sustainability reporting. It requires large companies and listed companies (excluding micro-enterprises) to disclose information on the social and environmental risks they face and how their activities impact people and the environment. This helps investors and other stakeholders to assess the sustainability of companies. The new rules on sustainability reporting apply from financial years starting on or after 1 January 2024. Without transposition of these new rules, it will not be possible to achieve the necessary level of harmonisation of sustainability reporting across the EU and investors will not be in a position to take companies' sustainability into account when making investment decisions. The transposition deadline expired on 6 July 2024. The transposition of the **CSRD** is currently reflected in the relevant countries of the European Union on its official website⁸⁰.

6.1. Current status of sustainability reporting in Bulgaria.

International accounting standards were introduced in Bulgaria in early 2003. The standards apply to banks, insurance, social and investment

⁸⁰ The transposition of the **CSRD**, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/NIM/?uri=CELEX:32022L2464>

companies, as well as unidentified companies. Bulgarian accounting standards are now in line with the standards of the International Accounting Standards Board. The regulatory authorities are the National Audit Office, the National Assembly and the Ministry of Finance. The professional organization of accounting and auditing is the Institute of Certified Public Accountants of Bulgaria. An Accountancy Law is in force in Bulgaria. The latest amendments to the Accountancy Law introduced the concept of the “applicable framework for sustainability reporting”⁸¹. Information on sustainability reporting has been added to the activity reports and reports on payments to governments of enterprises and groups of enterprises. This means that the scope of corporate social responsibility reporting has been expanded to include reporting on sustainability issues.

The obligation to prepare a sustainability report concerns large undertakings, small and medium-sized undertakings (excluding micro-enterprises) whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market in an EU Member State (public-interest entities), as well as by parent undertakings of large groups of undertakings. Subsidiaries and branches of undertakings governed by the law of a third country, which will also have to publish a sustainability report of the undertaking from a third country under certain conditions. This requirement will be introduced in stages for the different categories of undertakings in the period 2024-2028, with the following entry into force dates:

- from 1 January 2024 for large undertakings already subject to the Non-Financial Reporting Directive (reporting in 2025 of data from 2024);
- from 1 January 2025 for large public-interest entities within the meaning of the Accountancy Act and parent undertakings of a large group (reporting in 2026 of data from 2025);
- from 1 January 2026 for small and medium-sized enterprises that are public-interest entities and other enterprises (reporting in 2027 of data from 2026); SMEs will be able to postpone the disclosure until 2028 by indicating in their activity report the reasons why they do not include a sustainability report;
- from 1 January 2028 for companies outside the EU with significant enterprises in the EU (reporting in 2029 of data from 2028).

The Public Finance Act stipulates that the Minister of Finance approves accounting standards and the chart of accounts and gives instructions to budgetary organizations, which should be in accordance with

⁸¹ Accounting Act, Art. 1, item 3, Downloaded from https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

the requirements of the European Union for public sector reporting, statistics and budgeting⁸². The Accountancy Act does not comment on the issue of sustainability in the public sector, as this issue is regulated by a secondary legislation issued by the Minister of Finance.

Current state of sustainability reporting in Italy

Since November 2001, the Italian Accounting Organisation (Organismo Italiano di Contabilità – OIC) has been responsible for accounting standards. The OIC replaced the “Commissione Paritetica per la Statuizione dei Principi Contabili”, which had previously published 30 accounting standards. Italy is a member state of the EU. Consequently, Italian companies listed on the EU/EEA securities market have followed **IFRS** since 2005. There is a typical and well-known difference between the two sets of principles: **IAS/IFRS standards are based on fair value and are mainly investor-oriented, while OIC standards are based on historical cost and are mainly lender-oriented.** Italy has three main regulators responsible for the authorisation and supervision of banks, insurers and other financial institutions. These are the **Bank of Italy, the Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni (IVASS) and the Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob).** The professional accounting body is the **INRC, the National Institute of Auditors.**

In response to the requirements of the **CSRD**, Italy introduced Legislative Decree No. 125 of 6 September 2024 implementing Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation 537/2014/EU and Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU with regard to corporate sustainability reporting⁸³.

Current status of sustainability reporting in Finland

Finland has an Accounting Act in force⁸⁴. As a member of the European Union (EU), Finland is subject to the accounting, auditing and financial reporting requirements set out in EU regulations and directives, transposed into national laws and regulations. Finland has fully aligned its

⁸² Public Finance Act, 2020, Art. 164, Para. 1, Item 1, Last visited on 27.01.2025, file:///C:/Users/Lenovo/Downloads/ZAKON_za_publicnite_finansi-2017-1-2.pdf

⁸³ LEGISLATIVE DECREE September 2024, n. 125, Retrieved from <https://air-lek.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=HIM:202403926>

⁸⁴ Accounting Act/Bokföringslag (1336/1997) of 30.12.1997, as last amended/ändrad senast genom (1249/2023) 21.12.2023, Retrieved from https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1997/en19971336_20161376.pdf

legal framework with the *acquis communautaire* in the field of accounting and auditing. In Finland, the Accounting Act No. 1620/2015 sets out the requirements for the preparation of financial statements, including applicable accounting standards and financial reporting thresholds, which are in line with European Commission (EC) regulations. The authority to set accounting standards in Finland lies with the Ministry of Economic Affairs and Employment.

The Finnish Accountancy Council, within the Ministry of Economic Affairs and Employment, is responsible for the development of accounting legislation and related guidelines. The Accounting Act establishes the requirements for the preparation of corporate financial statements in Finland and outlines the accounting standards, EU-approved IFRS or Finnish Generally Accepted Accounting Principles (Finnish GAAP), that companies must apply based on their size and type. The application of EU-approved IFRS is required for the consolidated financial statements of public interest entities (PIEs). According to the Act, PIEs are defined as registered companies, credit institutions (including investment firms) and insurance companies (including pension foundations, pension funds and other entities that arrange occupational pensions). In addition, Finland also requires EU-approved IFRS in the separate financial statements of companies whose securities are traded on a regulated market but which do not prepare consolidated financial statements because they do not have subsidiaries. Companies that are not required to use EU-approved IFRS must follow the requirements set out in Finnish GAAP. In addition, the reporting requirements for small companies are simplified and exemptions are applied under certain criteria. These companies are allowed to prepare abridged financial statements and provide fewer disclosures, provided that they meet two of the following three criteria in two consecutive years:

- (i) net turnover below EUR 8 million;
- (ii) total assets not exceeding EUR 4 million; and
- (iii) average number of employees not exceeding 50.

Small and medium-sized enterprises (SMEs) are allowed to use IFRS for SMEs, provided that their financial statements are audited. Other legislation, such as the Credit Institutions Act (610/2014), the Securities Market Act (746/2012) and the Insurance Act (424/2010), also outline additional financial reporting requirements for regulated entities.

Professional Accounting Organizations

Suomen Tilintarkastajat is a voluntary membership organization uniting chartered accountants, chartered auditors and public sector auditors

in Finland since April 2014. All its members are certified by the Audit Oversight Unit (AOU) in accordance with the Audit Act No. 1141 of 2015. Suomen Tilintarkastajat ry participates in the education of auditors through a voluntary training program that it administers. It also conducts continuous professional development; requires its members to adhere to the IESBA Code of Ethics issued by the IESBA; and conducts investigations and disciplinary processes for its members.

The association was established as a result of the merger of two audit institutes, KHT-yhdistys and HTM-tilintarkastajat, which merged their operations into one association. Over 90% of all auditors from the former audit institutes KHT and HTM joined after the merger. The association supports its members in delivering high-quality work and helps them meet ethical and professional requirements by developing sound auditing practices, including promoting good accounting and financial reporting standards. The association also develops and strengthens the skills of its members by providing education, information on current industry issues and opportunities for professional dialogue and networking. Suomen Tilintarkastajat ry also owns ST-Akatemia Oy, a limited liability company that specializes in the education and development of accounting professionals. In addition to being a member of IFAC, the association is a member of Accountancy Europe and the Nordic Federation of Accountants.

The latest amendment to the Accounting Act in Finland concerns the application of sustainability reporting standards adopted with the ESRS, as follows⁸⁵:

Chapter 7 Sustainability report Section 1

Scope The provisions of this chapter shall apply to large companies, the parent company of a large group, listed small companies and listed medium-sized companies. A parent company that prepares a group sustainability report is not required to prepare a separate sustainability report on its own operations.

The provisions of this chapter do not apply to Finnvera Plc or the Industrial Cooperation Fund Ltd, unless otherwise provided by Government Decree. The provisions of this chapter do not apply to statutory education organisations whose activities are not for profit.

Section 17 Exception concerning a subsidiary

The provisions of subsection 1 also apply to a parent company located outside the EEA, provided that information on the Finnish subsidiary and its

⁸⁵ Accounting Act of November 12, 2024 Retrieved from <http://air-lek.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=HIM:202404957>

subsidiaries is included in the parent company's group sustainability report, which may be published as a separate document from the group's annual report. In addition, the preparation of the group sustainability report shall be in accordance with:

- 1) sustainability reporting standards; or
- 2) a procedure equivalent to the sustainability reporting standards referred to in the third subparagraph of Article 23(4) of the Transparency Directive (Directive 2013/34/EU).

§20 Exemption for a controlled parent undertaking

The exemption referred to in subsection 1 above also applies to a parent undertaking that is controlled by an undertaking outside the EEA area, if the group sustainability report is prepared in accordance with the sustainability reporting standards or in a manner otherwise approved by a Commission decision pursuant to the third subparagraph of Article 23(4) of the Transparency Directive, which complies with the requirements of the sustainability reporting standards. In addition, it is required that:

- 1) the parent undertaking publishes a sustainability reporting assurance report prepared in accordance with the law of the Member State in which the undertaking outside the EEA is located;
- 2) the group sustainability report of the parent undertaking presents the information referred to in Article 8 of the Taxonomy Regulation on the activities carried out by the parent undertaking.

This Act shall enter into force on 15 November 2024. The Act shall apply to financial periods beginning on or after 1 January 2025.

Current status of sustainability reporting in Spain

Financial statements must be prepared in accordance with IFRS Standards. Accounting in Spain is based on the General Accounting Plan (in full compliance with IFRS). Professional Accountancy Bodies are Institute of Certified Public Accountants of Spain, Professional Association of Certified Public Accountants and Certified Tax Experts of Spain, Spanish Association of Company Accounting and Administration. Accounting Regulation Body is Ministry of Finance.

The Draft of the Corporate Sustainability Reporting Law⁸⁶, amending the Commercial Code, Capital Companies Law and Audit Law and the size criteria for undertakings or groups for corporate information purposes, was published in the Official Parliamentary Gazette on November 15, 2024. In its

⁸⁶ The Draft of the Corporate Sustainability Reporting Law, available on: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-38-1.PDF

meeting on Tuesday, November 5, 2024, the Council of Ministers of Spain authorized its urgent processing, which, among other aspects, halves the deadlines of the processing periods. The approval of the Draft of the Corporate Sustainability Reporting Law is a fundamental step forward for the transposition of **CSRD** as regards corporate sustainability reporting and Commission Delegated Directive (EU) 2023/2775, of 17 October 2023 as regards size criteria for undertakings. The Draft of the Corporate Sustainability Reporting Law includes the transposition of the corporate sustainability reporting obligations and their verification.

The draft law was filed with the Spanish Parliament on 15 November 2024. Its legislative approval process is ongoing. Status of transposition - not transposed as yet.

Current status of sustainability reporting in Slovakia

As a EU member, Slovakia complies with European Commission (EC) Regulation No. 1606/2002, which requires the adoption and application of EC-endorsed IFRS for the preparation of consolidated financial statements of European companies whose securities trade on a regulated securities market. Slovakia chose to extend the scope of application of EC-endorsed IFRS to other companies by requiring their use in both the preparation of consolidated and individual financial statements of public interest entities (PIEs). In addition, EU-endorsed IFRS are required in the consolidated financial statements of companies whose securities do not trade in a public market. On the other hand, SMEs need to follow standards laid only by accounting law of Slovakia No. 431/2002 and related decrees of Ministry of Finance. The Law on Accounting lays out conditions under which companies are required to have their financial statements audited by a certified auditor. Professional Accountancy Bodies are Slovak Chamber of Auditors and Slovak association of Corporate Treasurers.

Slovakia is a leader in the European Union in transposing acts related to sustainability reporting. Amendment to the Accounting Act and other laws transposing the **CSRD** into Slovak law was approved on 24 April 2024; effective as of 1st June 2024. The amendment is through Law No. 105/2024 amending Law No. 431/2002 on accounting, as amended, and amending certain acts⁸⁷. Status of transposition: Transposed.

⁸⁷ Act No 105/2024 amending Act No 431/2002 on accounting, as amended, and amending certain acts, available on: https://static.slov-lex.sk/pdf/SK/ZZ/2024/105/ZZ_2024_105_20240601.pdf

Current status of sustainability reporting in France

The French accounting system is based on French GAAP. As a member of the EU, French law is in accordance with European Commission (EC) Regulation No. 1606/2002, which requires the application of IFRS in the preparation of consolidated financial statements of listed companies. Professional Accountancy Bodies are The Higher Council of the Order of Chartered Accountants and The National Company of Auditors.

France became the first Member State to adopt the CSRD requirements on 6 December 2023⁸⁸. Pursuant to Article 12 of Law no. 2023-171 of 9 March 2023 containing various provisions for adapting to European Union law in the fields of the economy, health, labour, transport and agriculture, French Order no. 2023-1142 on the publication and certification of sustainability information and environmental obligations, social and corporate governance obligations of commercial companies (the Implementing Order) transposed the CSRD, and amended several existing provisions of the French Commercial Code relating to corporate social and environmental responsibility. The Implementing Order was supplemented by a series of Decrees. Decree no. 2023-1394 specifies:

- the thresholds applicable to the definitions of the different sizes of companies and groups of companies (C. com., art. D. 230-1 and D. 230-2),
- the type of sustainability information that must be prepared and published by the various companies concerned (C. com., art. R. 232-8-3 to R. 232-8-8 and R. 232-25 and R. 232-26), and
- the rules applicable to issuers' annual financial reports (C. mon. fin., art. R. 451-1 and R. 451-2).

Decree no. 2024-60 dated 31 January 2024 brought forward the entry into force of articles 7 to 11 of the decree of 30 December 2023, relating to the status of statutory auditors (art. 10), the High Audit Authority (art. 9), and the status of independent third-party bodies and auditors of sustainability information (art. 11 Initially scheduled to enter into force on 1 January 2025, these provisions became applicable from 1 February 2024, harmonising the application of the new audit provisions.

Current status of sustainability reporting in Greece

The application of **IFRS** is mandatory for corporations with listed shares or securities and for corporations that are consolidated for accounting

⁸⁸ Decree No. 2023-1394 of 30 December 2023, 2023, 2023-1142 of 6 December 2023 on the publication and certification of sustainability information and the environmental, social and corporate governance obligations of commercial companies, available on: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000048735301>.

purposes with a company that uses IFRS if that company represents at least 5% of the consolidated turnover, consolidated assets or consolidated results (after minority rights). **IFRS** is optional for other corporations and limited liability companies. New Greek GAAP, which has many similarities with **IFRS**, applies as from 1 January 2015 in all other cases. Community accounting legislation is primarily based on two directives. The first (78/660/CEE) obliges all limited liability companies to draw up annual accounts. Its aim is not to achieve complete harmonisation of accounting rules but rather to ensure better comparison of financial information. The second (83/149/CEE) obliges parent companies to prepare consolidated accounts and a consolidated annual report, which detail the financial situation of the group.

The **CSRD** has recently been adopted into Greek Law through Law 5164/2024⁸⁹. This legislation incorporates the provisions of **CSRD** regarding sustainability reports and the provisions of delegated Directive 2023/2775 into the Greek legal framework. This incorporation underscores Greece's commitment to aligning with the EU's sustainability goals and ensuring businesses operating within its jurisdiction comply with these enhanced reporting standards.

In summary, the status and readiness of the regulatory framework of the seven EU countries under consideration for preparing sustainability reports can be presented in **Table 6**:

⁸⁹ Government Gazette A' 202 from 12.12.2024, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=NIM:202500258>

Table 6

№	Status	European Union country						
		Finland	Italy	France	Spain	Bulgaria	Greece	Slovakia
1.	Transposition status	Transposed on 12 November 2024	Transposed on 10 September 2024;	Transposed on 06 December 2023	Not yet transposed.	Transposed on 20 August 2024	Transposed on 12 December 2024	Transposed on 24 April 2024
2.	Scope of application	yes	yes	yes	no	yes	yes	yes
3.	Scope and content of reporting	yes	yes	yes	no	yes	yes	yes
4.	Ensuring sustainability reporting	limited assurance	limited assurance	limited assurance	no	limited assurance	limited assurance	limited assurance
5.	Additional transitional provisions	yes	yes	yes	no	yes	yes	yes
6.	Is there any other gold plating?	yes	yes	yes	no	yes	yes	yes

Conclusion As can be seen, in Finland, Italy, France, Bulgaria, Greece and Slovakia there is a transposition of the CSRD into their national legislation. In Spain, a Draft Law on Corporate Sustainability Reporting has been officially published, but until its adoption the **CSRD** has not yet been transposed. Therefore, Spain is subject to a sanction from the European Union. The scope and content of reporting have not yet sufficiently highlighted the leading role of the **ESRS**. The Bulgarian Accounting Act mentions that the information included in the sustainability report is disclosed in accordance with the requirements of the European Sustainability Reporting Standards¹. The assurance of sustainability reporting is related to the level of assurance expressed by the financial auditors. Until the adoption of assurance standards on the expression of reasonable assurance by the European Commission on sustainability reporting, the financial auditors' opinion should be expressed on the basis of a limited assurance engagement². Additional transitional provisions for the transposition of the **CSRD** in each of the countries under consideration are necessary depending on the specific related legislation. The presence of requirements for the preparation of sustainability reports in the accounting laws of the relevant European Union countries is a reason to carry out ongoing and periodic reporting of accounting information related to sustainability. The latter also means that the costs of activities and the purchase of assets related to sustainability lead to their recognition, measurement and disclosure in the accounting information systems of business organizations. The gold plating, the value of the application of the sustainability report lies in its application for reporting on the sustainability of business organizations. The experience of its application should be used in the development of regulatory acts for reporting on sustainability in the public sector. If companies report better on sustainability, end users of the information will be adequately informed and will be able to participate more actively in the social dialogue, including civil society actors, non-governmental organizations and social partners, individual citizens, investors, business partners, as well as trade unions and workers' representatives.

¹ Accountancy Act, Art. 48, para. 8, Downloaded from https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf

² Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, para. 60, Downloaded from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

In conclusion, it should be assumed that the aforementioned European Union countries have the regulatory framework for preparing a sustainability report. In Finland, Italy, France, Bulgaria, Greece and Slovakia, the **CSRD** has been transposed into their national legislation. In Spain, a Draft Law on Corporate Sustainability Reporting has been officially published and its timely adoption and effective transposition of the **CSRD** in Spain should be expected.

LITERATURE

1. Anastasova-Chopeva, M., Methodological approach to measuring social sustainability in agriculture, Sofia, Economics and Management of Agriculture, 64, 2/2019, p. 24.

2. Velikov, D., Contract policy as part of the company's marketing policy, Collection of papers from the conference "The role and place of economic mechanisms in the conditions of transition to a market economy", Shkorpilovtsi, University Publishing House - University of Economics - Varna, 1996.

3. Velikov, D., Distribution of marketing costs in industrial enterprises, Journal of the University of Economics - Varna, issue 2, 1998
Velikov, D., On marketing synergy in distribution channels, Varna, Izvestiya, (3), 2000.

4. Velikov, D., Negotiation, sustainability and their reporting, Collection of papers from the Jubilee International Scientific Conference "INTERDISCIPLINARY APPROACH IN THE APPLIED FIELD OF ECONOMIC AND SOCIAL SCIENCES", November 7, 2024, Plovdiv, Plovdiv University, 2024, pp. 4-5, in press.

5. Georgieva, V., Environmental costs in the corporate sector: analysis, accounting and disclosure, Monograph, KOALA PRESS, PLOVDIV, 2024.

6. Zinovieva, D., Competence of administrative bodies, Sofia, Siela, 2000.

7. Ivakhnenko, A. G., Inductive method of self-organization of complex system models, Kiev, Naukova Dumka, Kiev, 1982.

8. Yonkova, B., Methodological problems in the accounting treatment and reporting of environmental protection costs, Scientific works of the University of National and World Economy, (2), 2007, 174.

9. Yosifova, D., Reporting corporate sustainability - development, challenges and standardization in the EU, Yearbook of the Institute of Certified Public Accountants in Bulgaria 2022, 2022, p. 40.

10. Karas, Ch., Trade negotiations: 200 strategies and tactics, Colonel, Gabrovo, 1993.
11. Penchev, G., Environmental Law. General Part, Sofia, Feneya, 2011.
12. Staynov, P., (1970). Protection of Nature (Legal Studies), Sofia, 1970, pp. 12-18. In: Penchev, G., Environmental Law, General Part. Sofia, Feneya, 2011, pp. 19.
13. Stefanov, Sv., St. Grigorova. (2013). Theory of Accounting. Varna: Gea-Print Publishing House, Varna, 2013, pp. 95.
14. Stoyanov, A., Harmonization between European Standards for Sustainability Reporting and the Standards of the Global Reporting Initiative – Reality or Fiction?, IDES Journal, 2023, No. 4, pp. 1-2.
15. Todorova, T. (2000). Economic Essence of Transaction Costs Munich Personal RePEc Archive. Published in: Proceedings of the Young Scholars' Conference "Science in Support of Business and Society". Varna: May 12, 2000, p. 100.
16. Trifonov, T., Strategic Accounting Analysis of Value – A Revolutionary Stage in the Development of Accounting Science, Scientific Papers of the University of National and World Economy, Vol. 1, 2004.
17. Chipev, P., Transaction Costs in Institutional and Neo-Institutional Economic Theory, Proceedings of the Jubilee International Scientific Conference "Economic and Social (Dis)integration", University Publishing House "Paisii Hilendarski", 2019, p. 14.
18. Global Accountability Initiative, Accessed on 26.01.2025 <https://www.globalreporting.org/>
19. Law Academy, Retrieved November 20, 2024 from <https://lawacademyebg.wordpress.com/kurs1/otp/otp44/>
20. Guide to International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance Engagements and Related Services, Part 1, International Auditing and Assurance Standards Board, ISA 320, para. 14, p. 405, Last visited on 27.01.2025, https://www.ides.bg/media/1045/isa_2014_volume_1.pdf
21. Coase, R., The Nature of the Firm, Economica, Blackwell Publishing, 1937, 4 (16), pp. 386–405.
22. Coase, R., The problem of social cost, Journal of Law and Economics, 1960, (3), pp. 1-44.

23. Keaveny, E., With the EU Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) now a reality for many organisations, conducting a double materiality assessment is a matter of urgency, July, 04, 2024, Retrieved October 10, 2024 from https://www.ey.com/en_ie/sustainability/csr-how-to-manage-your-double-materiality-assessment.

24. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32013L0034>.

25. 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, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32014L0095&qid=1705146094833>.

26. Commission Delegated Regulation (EU) 2018/815 of 17 December 2018 supplementing Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council by means of regulatory technical standards for the specification of the uniform electronic reporting format, Art. 3, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:32019R0815>

27. REGULATION (EU) 2020/852 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 18 June 2020 establishing a framework to facilitate sustainable investment and amending Regulation (EU) 2019/2088, Art. 1, para. 1, Last visited on 27.01.2025, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=celex:32020R0852>

28. Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU Downloaded from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

29. Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council, 2023, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX%3A32023R2772>.

30. Regulation (EU) 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/ALL/?uri=CELEX%3A32019R2088>

31. Public Finance Act, 2020, Art. 164, Para. 1, Item 1, Last visited on 27.01.2025.

32. Accounting Act, Downloaded from https://www.ides.bg/media/2126/zakon_za_schetovodstvoto-1.pdf
33. IAS 1 Presentation of Financial Statements, Last visited on 10.20.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS1.pdf>
34. IAS 2 Inventories, Last visited on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS2.pdf>
35. IAS 16 Property, Plant and Equipment, Last visited on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS16.pdf>
36. IAS 36 “Impairment of Assets”, Last visited on 10.20.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS36.pdf>
37. IAS 37 Provisions, Contingent Assets and Contingent Liabilities, Last visited on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS37.pdf>
38. IAS 38 Intangible Assets, par. 18, Last visited on 10.20.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSS38.pdf>
39. IFRS 17 Insurance Contracts, par. 121-132, Last visit on 10.12.2024, <https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/MSFO17.pdf>
40. Accounting Act/Bokföringslag (1336/1997) of 30.12.1997, as last amended/ändrad senast genom (1249/2023) 21.12.2023, Retrieved from https://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1997/en19971336_20161376.pdf
41. Accounting Act of November 12, 2024 Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=NIM:202404957>.
42. Act No 105/2024 amending Act No 431/2002 on accounting, as amended, and amending certain acts, available on: https://static.slov-lex.sk/pdf/SK/ZZ/2024/105/ZZ_2024_105_20240601.pdf
43. Decree No. 2023-1394 of 30 December 2023, 2023, 2023-1142 of 6 December 2023 on the publication and certification of sustainability information and the environmental, social and corporate governance obligations of commercial companies, available on: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000048735301>.
44. Government Gazette A' 202 from 12.12.2024, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=NIM:202500258>.
45. LEGISLATIVE DECREE 6 September 2024, n. 125, Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=NIM:202403926>
46. The Draft of the Corporate Sustainability Reporting Law, available on: https://www.congreso.es/public_oficiales/L15/CONG/BOCG/A/BOCG-15-A-38-1.PDF

47. IFRS S1. General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, par. 18, Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards-issb/english/2023/issued/part-a/issb-2023-a-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf>

48. ESRS–ISSB Standards Interoperability Guidance. 2024, p. 4. Retrieved from. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/issb-standards/esrs-issb-standards-interoperability-guidance.pdf>

49. ESRS Starter Pack, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/ba6549ca9bd648f6a8e2aab39a02f5e4.html

50. The transposition of the CSRD, available on: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/bg/NIM/?uri=CELEX:32022L2464>

51. Using the Generate ESG Reports with AI Application, Last seen on 28/01/2025, https://help.sap.com/docs/SAP_SUS_SCT/21ecfb83f8d14e5982b7af315da5889a/18cf5f4b2f284685bdf765661000d521.html

Ивайло Дагнев

**ПОНЯТИЕТО ИНФОРМАТИВНОСТ И
ЗНАЧЕНИЕТО МУ ЗА РЕТОРИЧНАТА
СТРУКТУРА НА НАУЧНАТА СТАТИЯ:
БЪЛГАРО-АНГЛИЙСКО СЪПОСТАВИТЕЛНО
ИЗСЛЕДВАНЕ**



ГОДИШНИК НА ВУАРР

ТОМ XII



UNIVERSITY OF AGRIBUSINESS AND RURAL DEVELOPMENT
YEARBOOK, VOLUME XII, 2024

**THE CONCEPT OF INFORMATIVENESS AND
ITS SIGNIFICANCE FOR THE RHETORICAL
STRUCTURE OF THE SCIENTIFIC ARTICLE: A
BULGARIAN-ENGLISH COMPARATIVE STUDY**

Ivaylo Dagnev

Abstract. The theme-rheme organization of the sentence is a new look at the text structure, which allows us to explain a fundamental function of the language of the research article - its informativeness, i.e. the degree of prominence of the text elements. According to the representatives of systemic-functional linguistics, there are two types of thematic organization - one with an unmarked and another one with a marked topic. The study presents an analysis of the theme-rheme organization of the research article by examining the rhetorical structure of its constituent parts - Introduction, Materials and Methods, Results, Discussion. The basis of this structure is an understanding of the rhetorical move as the main vehicle of the flow of information in the research article. For the purpose of the study, two corpora of medical research articles in Bulgarian and English were compiled accordingly. After analyzing the moves in the rhetorical structure of the articles from the corpora, the present study establishes that the theme-rheme organization is achieved through related hyperthemes, structured through hypotaxis and parataxis relations, with linear thematic connections also occurring at the local level, especially in the argumentation of a given concept.

Keywords: research article, theme, rheme, rhetorical move.

ПОНЯТИЕТО ИНФОРМАТИВНОСТ И ЗНАЧЕНИЕТО МУ ЗА РЕТОРИЧНАТА СТРУКТУРА НА НАУЧНАТА СТАТИЯ: БЪЛГАРО-АНГЛИЙСКО СЪПОСТАВИТЕЛНО ИЗСЛЕДВАНЕ

Ивайло Дагнев

Резюме. Темо-ремната организация на изречението е нов поглед към текстовата структура, позволяващ да се обясни фундаментална функция на езика на научната статия - нейната информативност, т.е. степента на известност/неизвестност на текстовите елементи. Според представителите на системно-функционалната лингвистика има два вида тематична организация – такава с немаркирана и друга с маркирана тема. Студията представя анализ на темо-ремната организация на научната статия чрез изследване на реторичната структура на съставлящите я части – Въведение, Материали и методи, Резултати, Обсъждане. В основата на тази структура е разбиране за реторичния ход като основен двигател на потока на информацията в научната статия. За целта на разработката са съставени два корпуса от медицински научни статии на български език и на английски език. След анализа на ходовете в реторичната структура на статиите от корпусите, настоящето изследване установява, че темо-ремната организация се постига чрез свързани хипертеми, структурирани посредством хипотаксисни и паратаксисни отношения, като на локално ниво се срещат и линейарни тематични връзки, особено при аргументацията на дадено понятие.

Ключови думи: научна статия, тема, рема, реторична структура.

ВЪВЕДЕНИЕ

1. Трансфрастичен подход към анализа на текста

Трансфрастичният (надизреченски) подход към анализа на текста се основава на идеята, че комуникацията се извършва с текстове, а не с изречения, като самото понятие за „текст“ се разглежда като кохерентно множество от изречения, като връзките между тях са на структурно и семантично ниво, а анализът цели да открие и опише междуфразовите и междуизреченски връзки. Синтактичната перспектива, чрез трансфрастичен анализ посредством темо-ремната

организация на изречението и текста, е нов поглед към текстовата структура. Тази перспектива позволява да се обясни фундаментална функция на езика на научната статия - нейната информативност, т.е. степента на известност/неизвестност на текстовите елементи. Не на последно място, трябва да се отбележи, че основният текстуиращ принцип при трансфрастичния подход е темо-ремната организация или както представителите на Пражкия лингвистичен кръжок я наричат *функционална изреченска перспектива* (Firbas, 1992). Изречението съдържа известна част (тема) и нещо ново (рема). При изграждане на текста има непрекъснати отношения между тема и рема и това е т. нар. комуникативна динамичност. Последователността на темите осигурява напредването на текста, наречено тематична прогресия (Ping, 2004, 2005, 2015).

2. Функционална перспектива на изречението

Mathesius (1939, цит. по Firbas, 1992) въвежда две понятия, *формално и актуално членение на изречението*, като при първото изречението може да се раздели на субект и предикат, а при *актуалното членение* той използва термините основа и ядро, като по-късно по-голяма популярност добиват термините тема и рема. Темо-ремните отношения могат да се отнасят както за изречението, така и за повисоките езикови равнища, трансфрастичното единство и текста като цяло (Mathesius, 1975). От друга страна, всеки член на изречението е носител както на граматично, така и на комуникативно значение и редът на думите е функция на последното, и съответно от него зависи какъв елемент на комуникативното членение се явява даден граматичен член на изречението (Реферовска, 1983:187, Nikolaeva, 2001). По отношение на позицията на темата и ремата, в българския и в английския език като аналитични езици, движението на конституентите на изречението е затруднено поради смислови причини. Темата – познатата информация заема първото място, докато ремата – неизвестното стои след нея. Това е немаркираното (нормативното) положение при повествователната и аргументативната структура на текста. Ето защо, всяко комуникативно обусловено отклонение от него на синтактично ниво е признак на „синтактична конотация“ (Маровска, 1998: 182). Отклоненията, предизвикващи обратен словоред, са отбелязани още от Mathesius, който дефинира последователността, водеща от известно към неизвестно като обективна (Mathesius, 1939, цит. по Firbas, 1992). Субективният словоред е емоционално наситен, характерен за повелителната реч и при него ремата е първа. Еднозначното разделение

на тема и рема в контекста на информационната натовареност на текста е твърде опростено. В по-сложните текстови отрязъци, ясното идентифициране на темо-ремната организация и отношението ѝ към познатото/непознатото в изказването е трудно уловимо. Затова Halliday (2004) използва два отделни модела, *тема* и *рема* и *Дадено (Given)* и *Ново (New)* във функционалната перспектива на изречението. За Halliday темата винаги стои на първо място в английски език, а останалото е рема, т.е. те са конститутивно позиционни елементи на изречението, докато *Даденото* и *Новото* не са такива. “Немаркираната позиция на Новото е в края на информационната единица. Възможно е да имаме обаче Даден материал, следващ Новия” (Halliday, 2004: 297). Така за Halliday темо-ремните връзки са ориентирани към плана на продуциращия изказването (адресанта), докато Даденото и Новото към плана на реципиента (адресата). Тази идея разглежда и двата основни субекта на комуникацията – говорещия и слушащия. Понятията тема и рема са популярни и сред генеративистите, които ги наричат *топик* и *фокус* (Radford, 1997: 312; Тишева, 2000: 51-52), като в основата си те се припокриват с първите две понятия. Функционалната перспектива на изречението (ФПИ) се разглежда най-детайлно от Пражката лингвистична школа, като освен Матезиус (1967), въпросът е изучаван от редица други изтъкнати лингвисти (Svoboda, 1968, 1987; Daneš, 1974; Firbas, 1992) и др. Възгледите на представителите на тази школа се различават до известна степен от тези на Халидей, тъй като те анализират ФПИ не само в английски език. Според Firbas (1992) темата не е задължително да е на първо място. Основна роля във функционалната перспектива на изречението и дори на фразата играе комуникативният динамизъм и информационната натовареност на отделните конституенти на изявлението.

3. Темо-ремна организация в системно-функционалната граматика на Халидей

Най-влиятелната теория в областта, принадлежи на Halliday и последователите му в рамките на системно-функционалната граматика. Анализирайки темо-ремната организация на текста, Halliday (1985) както вече се спомена по-горе, разграничава между два вида тематична организация – немаркирана (нормативна) и маркирана тема. При немаркираната тема има съвпадения между темата и подлога на изречението, а при маркираната няма такива. Halliday (2004) определя и типологията на темите според съставните ѝ части. Темите могат да бъдат прости, множествени и клаузални (изреченски). *Простите*

(simple) теми са такива, които са съставени и реализирани само от един структурен компонент – номинален, предложен или адвербиален (Halliday, 2004:39). *Множествените* (multiple) теми се състоят от топикална тема, заедно с всеки предхождащ я елемент (Halliday, 2004: 53). Те могат да бъдат три вида: експериментална (experiential), текстова (textual) и интерперсонална (interpersonal). В изречението:

Пример 1. Иван падна и (Иван) се удари.

Иван е подлогът на изречението и експерименталната немаркирана тема, докато съюзът *и* е текстовата тема, тъй като свързва посланието в първата част на изречението с втората. Интерперсоналната тема се отнася до тематичен елемент с интерперсонално значение. Например:

Пример 2. За съжаление, Иван падна и се удари.

В изречението текстовата и интерперсоналната тема винаги са пред експерименталната, а заедно образуват *множествена тема* (*multiple theme*). Посредством поставянето на фразата *за съжаление* на първо място, темата е маркирана, т.е. отправната точка на изказването е променена и тя не експерименталната, а интерперсоналната тема. В такива случаи, има наличие на *функционален преден план* (foregrounding), т.е. чрез разместване на елементите на словореда от немаркирана позиция (*Иван падна и се удари вчера.*) адресантът акцентира върху определен елемент на изказването, за да осветли по-добре дадена информационна единица.

Третият тип теми са *клаузалните* (clausal themes). При тях цяло просто или подчинено изречение може да служи като тема в клаузалния комплекс (clausal complex). Изречението (просто или подчинено), което стои на първо място изпълнява функцията на тема. Отношенията между отделните прости или подчинени изречения в състава на сложното могат да бъдат *паратаксисни* или *хипотаксисни*. При паратаксиса има релация на равнопоставеност между отделните компоненти, докато при хипотаксиса отношенията имат вертикална релация (отношения на подчиненост). Според Halliday (1994: 57) тематични отношения съществуват не само в сложното изречение като цяло, но и в отделните му конституенти.

4. Аргументна структура на маркираните теми

В контекста на повествователната и аргументната структура на текста атипичните, маркирани теми могат да сигнализират промяна на фокуса на изказването, да служат за обозначаване на последователност на събитията (*Първо..., След това,...*) и представляват важна част от

тематичната прогресия. Последната е още един много важен компонент на организацията на текста. Daneš (1974b) определя два вида тематична прогресия - *линейна* и *паралелна*. При *линейната* ремата от предходното изречение става тема в следващото.

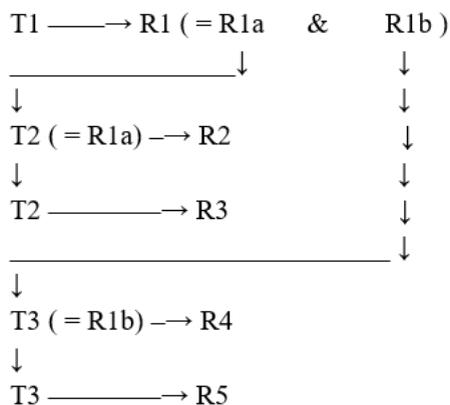
Пример 3. [Крайният етап на хронично бъбречно заболяване – T¹] [се нарича терминална фаза на бъбречно заболяване – P]. [На този етап – T²] бъбреците вече не могат да функционират самостоятелно и да отделят излишните течности от тялото. – БК 9

T² в Пример 3 е фраза, която обобщава информацията представена от ремата (обозначена с P в Пример 3) в първото изречение. *Паралелната тематична прогресия* представлява повторение на елемент(и) от темата в предходното изречение:

Пример 4 (БК 19). [Полисенсублизацията – T¹] е важен аспект за пациентите с алергични заболявания. [Този имунологичен феномен - T¹], който има клинично значение, показва тенденция за увеличаване [15].

В повечето случаи тематичната прогресия е комбинация от двата вида – т.н. *раздвоена рема* (split rheme):

Пример 5 (БК 10). [Няколко хипотези -T¹] са изложени за патогенетичния механизъм на заболяването. Една от тях се основава на схващането, че вирусни инфекции (parvovirus B19, HIV) могат да предизвикат повишена секреция на INF-a и IFN-b, които от своя страна индуцират in vitro някои лимфобластни клетъчни линии [14]. Друга теория е, че съществуват генетично обусловени нарушения в коагулацията, фибринолизата и каскадата на кръвосъсирване.



Графика 1. Схема на раздвоена рема (по Hutchins, 2002)

В българската текстолингвистична литература тематичната прогресия се описва основно с понятията *анафора*, *катафора*, *антецедент*, *подемане на предходна номинация* (Добрева & Савова, 2000) и др. В основата си, представените понятия описват сходна картина на организацията на текста.

5. Понятието хипертема

Освен горепосочената тематична организация, Martin & Rose (2003: 181–182) въвеждат и понятието *хипертема*. Тя обобщава или систематизира поредица от свързани теми и отношението ѝ към текста е подобно на отношението на определена тема към останалата част на изречението. Според Martin (1992: 245) хипертемата е *съставна част на параграфа* (paragraph constituent) и обикновено е експлицирана на повърхнинно ниво чрез подчинена или обособена част. Така например T¹ в Пример 5 може да счита за хипертема, тъй като тя осигурява рамка на останалите теми в текстовия отрязък, които са свързани с нея. Начинът, по който един текст функционира зависи и от кохезивните средства като юнкция, корелация, подемане, елипса. Те показват отношенията и статуса на отделните елементи (изречения) в даден параграф или текстов отрязък.

6. Реторична организация на научната статия

Научната статия (НС) е основният двигател на научните изследвания, дори в персонален план (във „филогенезата“ на научния дискурс) повечето млади учени започват кариерата си с някоя статия (обикновено в съавторство с по-опитен научен кадър) и след това прогресират към по-обемните и сложни форми на дисертацията, студията и монографията. Разбира се, тук става въпрос за т. нар. научна изследователска статия (НИС) (research article), един от двата вида статии, другият вид е обзорната (review article), която обаче много често е дело на опитни изследователи с широк поглед в дадена област.

Главните характеристики на НИС са сравнително лесно усвоими, поне по отношение на нейната структура, т. нар. IMRAD (или IMRD), което в българския вариант е „Увод“, „Материали и методи“, „Резултати“, „Обсъждане“. Това обаче се отнася само за основите на структурата, същинското майсторство в езиков и дискурсивен план отнема много време. Значението на НИС обаче е несравнимо с никой друг научен текст, като тя си остава фундаментална по отношение на научния продукт.

Swales (1990, 2004) първи обръща внимание на идеационните характеристики на НС. Той въвежда понятието реторичен ход (rhetorical move). Реторичният ход обозначава „промяна в информационния поток“ (Swales 1990: 140-141). Според него основната функция в НС е да се убеди читателя в значимостта на представянето на научния продукт чрез публикацията. Затова Swales (1990: 141) дава пример с частта „Увод“ в НС, като подчертава, че тя е изградена от формално-структурни компоненти („ходове“), които подчертават реторичната функция на научния текст – например *Ходът - Установяване на територия* има за цел да отграничи и идентифицира научната разработка в определен контекст; *Ходът - Откриване на ниша* се стреми да установи неизследвана територия в съответната научна област и по този начин да потвърди значимостта на изследването. Holmes дава подетайлна дефиниция на реторичния ход, определяйки го като: „сегмент от текста, който е оформен от и ограничен според специфична комуникативна функция“ (Holmes, 1997: 325). Nwogu обрисова още подетайлна картина на реторичния ход (Nwogu 1997:):

„Терминът ‘ход’ обозначава текстов отрязък, съставен от сноп от езикови характеристики (лексикално и пропозиционално значение, илокутивна сила и др.), които придават на отрязъка еднородност и осветляват дискурсивното съдържание в него. Всеки ход е съставен от множество конститутивни елементи или слотове, които комбинирани по разпознаваеми начини, съдържат информацията в текстовия отрязък.“

Следователно, ходовете са фундаментална част от структурирането и подредбата при представянето на информацията в статията. От своя страна всеки ход е съставен от стъпки, които са негови поделементи, изпълняващи своя собствена реторична функция в рамките на хода.

7. Изследвания на реторичната структура на научната медицинска статия

По-значими разработки на английски език в областта на научната медицинска статия (НМС) са работите на Skelton (1994), Nwogu (1997), Fryer (2012), Csongor (2013), Davis (2015) и у нас, Дойкова (2018). Тези автори предлагат цялостна структура на ходовете за НМС.

Таблица 1. Типология на реторичните ходове според автори, изследвали цялостно структурата на НМС.

Скелтън (1994)	Нуогу (1997)	Фрайър	Дейвис	Шонгор	Дойкова
ВЪВЕДЕНИЕ					
<p>1. Утвърждаване на значимостта на изследваната област.</p> <p>2. Обсъждане на предишни разработки</p> <p>3. Идентифициране на ниша.</p> <p>4. Излагане на целта.</p>	<p>1.*Представяне на темата</p> <p>2. Преглед на досегашни изследвания</p> <p>3. Представяне на разработката</p>	<p>1. Представяне на темата</p> <p>2. Идентификация на ниша</p> <p>3. Излагане на целта на статията.</p>	<p>1. Анализ на темата.</p> <p>2. Описание на проблема.</p> <p>3. Намиране на начини за разрешаване на проблема</p>	<p>1. Анализ на темата</p> <p>2. Идентификация на ниша</p> <p>3. Цел на изследването</p>	<p>1. Описание на ситуацията</p> <p>2. Описание на въпроса</p> <p>3. Описание на решението</p>
МАТЕРИАЛИ И МЕТОДИ					
<p>1. Идентификация на популацията</p> <p>2. Описание на процедурите</p> <p>3. Описание на статистическите тестове</p>	<p>1. Процедури по събиране на данните</p> <p>2. Описание на експерименталните процедури</p> <p>3. Процедури по описание на данните.</p>	<p>1. Описание на материалите/участниците.</p> <p>2. Описания на експерименталните процедури.</p> <p>3. Процедури по описание на данните.</p>	<p>1. Изявление относно етични проблеми.</p> <p>2. Описание на основни индикатори.</p> <p>3. Експериментални процедури</p>	<p>1. Описание на материали/участници и събиране на данните</p> <p>2. Описание на експериментите</p> <p>3. Описание на анализа на данните</p>	<p>1. Описание на група/проба.</p> <p>2. Описание на експеримента.</p> <p>3. Подбор на методите.</p>
РЕЗУЛТАТИ					

<p>1. Доуточнения и изключения от тестовите популации.</p> <p>2. Представяне на част от резултатите в таблици.</p> <p>3. Дискутиране на резултатите в наратив.</p> <p>4. Оценка на резултатите</p>	<p>1. Описание на съвместими (с другите изследвания) наблюдения.</p> <p>2. *Описание на несъвместими (с другите изследвания) наблюдения.</p>	<p>1. Описание на наблюдаваните резултати.</p>	<p>1. Докладване на резултатите.</p> <p>2. Преглед на експериментите.</p> <p>3. Описание на статистически тестове и новооткрити данни.</p> <p>4. Обобщение на данните.</p>	<p>1. Описание на резултатите</p> <p>2. Описание на новооткритите данни</p>	<p>1. Отчитане на резултатите.</p> <p>2. Обяснение.</p> <p>3. Анализ на данните.</p>
<p>ДИСКУСИЯ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ)</p>					
<p>1. Представяне на ограниченията на изследването.</p> <p>2. *Описание на най-важните успехи на разработката.</p> <p>3. Контекстуализация на разработката.</p> <p>4. Препоръки за възможно продължение на изследването</p>	<p>1. Най-важни открития на разработката.</p> <p>2. Обяснение на нови (и неописани) досега наблюдения.</p> <p>3. Общи заключения.</p>	<p>1. Дискусия на резултатите.</p> <p>2. Описание на ограниченията на изследването.</p>	<p>1. Дискусия за новооткритите данни.</p> <p>2. Дискусия за процедурите.</p> <p>3. Оценка на новооткритите данни</p> <p>4. Сравнения с предишни изследвания.</p> <p>5. Предложения за продължаване на изследванията.</p> <p>6. Значение на разработката.</p>	<p>1. Дискусия относно новооткритите данни.</p> <p>2. Дискусия за ограниченията на разработката, силните и слабите ѝ страни.</p> <p>3. Обобщение.</p>	<p>1. Резултати.</p> <p>2. Преглед на изследването</p> <p>3. Коментар и съпоставка.</p> <p>4. Оценяване на изследването</p> <p>5. Заключение</p>

8. *Цел на изследването.* Студията си поставя за цел да изследва темо-ремната организация на научната статия по отношение на реторичната ѝ структура.

МЕТОДОЛОГИЯ НА АНАЛИЗА

1. Дизайн на изследването

За целите на анализа съставихме два корпуса от научни медицински статии като в българския корпус изследваме 24 статии, а в английския - 18 статии. Умишлено не използвахме по-големи бази данни, поради факта, че темо-ремните отношения бяха анализирани ръчно. Статиите на български език са подбрани от официалните издания на различните медицински сдружения. Англоезичните статии са от списания с висок фактор на влияние (импакт фактор), публикувани в страни като САЩ, Канада, Великобритания, Холандия и др. Всичките англоезични списания са от системата на Elsevier и Scopus и са peer reviewed. Всички статии са подбрани от много широк медицински спектър. Общият брой думи е 48183 за българския корпус (БК) и 51894 думи за англоезичния корпус (АК). Средната лексикална плътност на БК е 38.14, а на АК 35.34. Периодът на публикуване на статиите и за БК и за АК между 2008 г. и 2019 г., като над 80% са от периода между 2016 и 2017 г.

2. Определяне на реторичните ходове

При определянето на реторичните ходове сме взели предвид предишни изследвания на научната медицинска статия, упоменати в т.7 от *Въведение* на настоящата разработка. В частта „Резултати и дискусия“ на настоящата разработка излагаме цялостния модел на реторични ходове на екцерпираните статии от двата корпуса, а при анализа на темо-ремната организация на различните части на статиите, представяме и по-подробен анализ за съответната такава.

3. Представяне на анализа на информационната текстова организация на статиите в корпусите

Темо-ремните връзки в НМС са тясно свързани с реторичните ходове (Davis, 2015). В частта „Резултати и дискусия“ на настоящата разработка ще представим обобщен анализ на глобалната организация на отделните части на НМС в двата корпуса в светлината на най-употребяваните структури на локално трансфрастично ниво, т.е. на съседните изречения, съставлящи даден параграф или част от него.

РЕЗУЛТАТИ И ДИСКУСИЯ

1. Модел на реторичните ходове в статиите от двата корпуса

Таблица 2. Реторични ходове в статиите от двата корпуса

Реторични ходове на статиите от БК и АК	
Български корпус	Англоезичен корпус
<p>УВОД Ход 1 – Въвеждане на общата тема Ход 2 – Преход към специфична тема Ход 3 – Идентифициране на изследователска ниша Ход 4 – Цел на изследването</p> <p>МАТЕРИАЛИ И МЕТОДИ Ход 5: Описание на извадката Ход 6: Описание на експеримента Ход 7: Описание на процедура по обработка на данните</p> <p>РЕЗУЛТАТИ Ход 8: Представяне на основните резултати от изследването Ход 9: Отчитани на резултати от специфични изследвания</p> <p>ОБСЪЖДАНЕ Ход 10. Кратко описание на резултатите Ход 11. Съпоставка с други изследвания Ход 12. Детайлно описание на резултатите и анализ на данните Ход 13. Утвърждаване на значимостта на изследването Ход 14: Заключение</p>	<p>УВОД Ход 1: Въвеждане на общата тема Ход 2: Преход към специфична тема Ход 3: Идентифициране на изследователска ниша Ход 4: Цел на изследването</p> <p>МАТЕРИАЛИ И МЕТОДИ Ход 5: Вид и дизайн на клиничното изследване Ход 6: Описание на извадката Ход 7: Описание на експеримента Ход 8: Описание на процедурите по обработка на данните</p> <p>РЕЗУЛТАТИ Ход 9: Обобщено описание на основните резултати от изследването Ход 10: Представяне на данни от различни показатели</p> <p>ОБСЪЖДАНЕ Ход 11: Кратко обобщение на постигнатите резултати с оценка на изложената в увода основна хипотеза Ход 12: Анализ и оценка на специфични резултати от отделни компоненти на проучването Ход 13: Съпоставка с предишни изследвания Ход 14: Ограничения на изследването Ход 15: Признателност към спонсорите и институциите с принос към изследването Ход 16: Заключение</p>

Тъй като анализът на реторичните ходове не е основния фокус на това изследване, ще направим само кратък анализ на установените ходове. Както се вижда от Таблица 2, ходовете в БК и АК са в голямата си част идентични, като позицията им в съответната глава може да се различава. В статиите от АК, в глава „Материали и методи“ изрично е застъпен ход, описващ вида и дизайна на изследването, докато подобен ход липсва в статиите от БК. Друг ход, който не е налице в статиите от БК е Ход 15 от АК, но този факт е обясним, поради по-слабото финансиране (или липсата на такова) на изследванията, представени от статиите в БК.

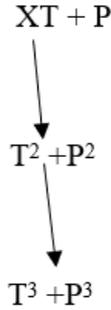
1.1. Информационен поток и темо-ремни връзки в Увода

Основните ходове в глава Увод са описани в Таблица 2. Тук ще споменем и стъпките, чрез които ходовете в тази глава се реализират.

Таблица 3. Реторични ходове и стъпки в Увод

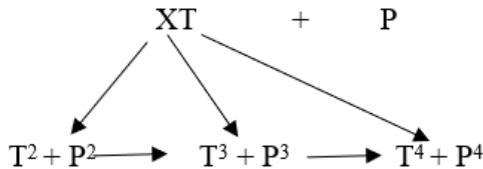
ХОД 1. Стъпка 1: Въвеждане на широкоспектърен проблем Стъпка 2. Стесняване на фокуса: Статистическа значимост Стъпка 3. Социални и екзистенциални фактори на значимост
ХОД 2 Стъпка 1. Дефиниране на специфичен фокус (обхват на изследване - терапия, метод); Стъпка 2. Литературни данни – позоваване на предишни изследвания; Стъпка 3. Коментар на наличната информация – анализ на данните от други изследвания
ХОД 3. Стъпка 1. Идентифициране на изследователска ниша
ХОД 4. Стъпка 1. Цел на изследването

В Таблица 3 е представен широкоспектърният проблем в Увода чрез Стъпка 1 в Ход 1 и стесняването на фокуса в Стъпка 2 от същия ход, както и представянето на специфичния проблем, изведен като основна цел на дадена статия в Ход 2. С оглед на темо-ремната организация това най-общо се постига чрез свързани хипертеми, структурирани посредством хипотаксисни и паратаксисни отношения. Графика 1 представя схема на хипотаксиса на хипертема и теми в Ход 1 и Ход 2 в Увода.



Графика 1. Схема на хипотаксис на хипертема и теми в Ход 1 и Ход 2 в Увода

Въвеждането на надредно семантично понятие най-ясно се очертава, когато Увода започва с дефиниция. Тогава организацията на информационния поток е от вида на Графика 2.



Графика 2. Схема на комбинация от хипо и паратаксис хипертема и теми в Ход 1 и Ход 2 в Увода

На Графики 1 и 2, ХТ е ключовото широкоспектърно понятие, което е *хипертема*, задаваща основното поле на разработка, T^2 (Граф. 1) е стесняването на общото понятие до по-конкретно, а T^3 е специфичният проблем, който се третира от целта на изследването. Хипертемата може да бъде и локална тема на самото изречение, но това не е задължително. Ремите (P, P^2, P^3) не са анафорично свързани с предходните теми. Друга възможна схема е представянето на една хипертема и следващи семантично свързани паралелни теми в паратаксисно отношение (Граф. 2). Независимо от съдържателния план на Ход 1: Стъпка 1, в по-голямата си част глобалните отношения в Увода в екцерпираниите статии в БК са подчинени на горните две схеми. В АК единствената разлика е в липсата на междинна хипертема, т.е. от общото веднага се преминава към частния проблем, фокус на разработката. В концептуален план T^2 е

хипоним на ХТ¹ (т.е. те са в партитивни отношения), а същото важи и за Т³ по отношение на Т². Макар и връзката между понятията да е родово-видова, меронимите (Т² и Т³) не принадлежат изцяло към *интенсията* на родовото понятие (ХТ), а въвеждат и нов елемент от интенсията на друго родово понятие. Така допълнителните семи, непринадлежащи към понятието на ХТ, донагласят фокуса към определената цел. В повечето статии от корпусите е въпрос на интерпретация, дали съществува връзка на хипотаксис или паралелни теми.

Пример 6 (БК 17). [НР] **Мантелноклетъчният лимфом** (МКЛ) е зрял В-клетъчен неходжкинов лимфом (НХЛ) според класификацията на СЗО 2008... [Т¹] Средната заболяемост е около 0.5 случая/100 000 човека годишно... [Т²] Диагнозата се базира на: 1) имунофенотипизиране: ИХХ:CD20+/CD5+/CD10-/ CD23-/CyclinD1+/BCL6-/BCL2+/Ki-67; ФЦМ: CD19+/CD20+/CD5+/CD10-/FMC7+/CD23-; 2) Цитогенетика или FISH: t(11;14)(q13;q32)... [Т³] Лечението на МКЛ изисква индивидуален подход.

В Пример 6, **мантелноклетъчният лимфом** е хипертемата, докато средната заболяемост, диагнозата и лечението са останалите теми в параграфа, които формират ключовите моменти при прехода от Ход 1 към Ход 2. Тези термини могат да се разглеждат във връзка общо към частно - заболяемост диагноза лечение, но могат да се интерпретират и като несвързани пряко понятия в паратаксисно отношение. По наше мнение тук от особено значение е начинът на продуциране на текста, като за автора последователността от общото към частното е по-логична, отколкото въвеждане на несвързани в логическа връзка понятия.

Има и по-явни случаи, маркирани на Графика 2:

Пример 7. (БК 6) [ХТ]**Алергичните заболявания** бележат значително увеличение през последните години, както сред възрастните, така и сред децата. Доказана е [Т¹] генетичната основа на бронхиалната астма и алергичните заболявания, но се отчита, че нарастването им в последните години съществено се влияе от околната среда и в частност професионалната ^{2,8}. [Т²] Професионалните алергии имат разнообразни клинични прояви от страна на дихателната система, кожата и очите, като не-рядко протичат комбинирано. Счита се, че при [Т³] респираторните алергии се касае за алергизиран организъм с преимуществена изява на алергията в една или друга част на дихателните пътища.

В Пример 7, темо-ремните отношения са по-скоро тези, илюстрирани на Графика 2. По отношение на Ход 3 и Ход 4, темо-ремните релации са до голяма степен рефлексия на връзките, илюстрирани на Графика 1, поради факта, че изследователската ниша е неразрешен част от по-широк проблем. Обикновено, целта на изследването е още по-тесен проблем, аспект от изследователската ниша.

Пример 8. (БК 11) Освен, че се увеличава, детското затлъстяване се „подмладява“. Предвид високия бъдещ риск е необходима база за сравнение. За тази малка възраст единствено проучването IDEFICS дава данни за Европа на мултинационално ниво. –

ЦЕЛ НА ИЗСЛЕДВАНЕТО

Да се провери приложимостта на европейската референтна база данни IDEFICS, определяща нивото на метаболитен риск при деца, чрез сравнение с данни от собствено проучване.

В Пример 8 ясно си личи преходът от надредно към подредно ниво:

база за сравнение → *проучването IDEFICS* → *приложимостта на европейската референтна база данни IDEFICS*.

На локално ниво се срещат и линейни тематични връзки, особено при аргументацията на дадено понятие, което е характерно за статиите и от двата корпуса.

Пример 9. (БК 15) **Носният епител** е стриктно регулирана и непроницаема бариера, покрита от здрави интерецецуларни връзки (tight junctions) (9). Дисрегулацията на тези здрави връзки позволява повишено навлизане алергени през епитела, което може да доведе до симптоми на остър или хроничен алергичен ринит.

Пример 10. (АК 3) In a **typical automated diazo method**, serum/plasma [is incubated with diazo reagent at approximately pH 1.7–2.0 to form a diazonium salt - P] [8]. [The resulting product – T = f(P)] then reacts with bilirubin to form isomers of azobilirubin.

В АК реторичната структура на Увода е сходна с тази в БК, макар че на ниво Стъпки има и известни несъответствия, които обуславят и разликите в преобладаващата информационна структура. Позиционирането на Стъпка 1 от Ход 2, веднага след изявлението за значимост на темата променя общия темо-ремен контур, като преобладаващ е линейната тематична прогресия от хипотаксисен тип (Графика 1).

Пример 11. (АК 2) A large number of studies has shown that use of **statins** is accompanied by an increased risk of developing *type 2 diabetes* [1-5], which is thus currently listed as an inconvenience of these drugs that may attenuate in some patients their protective effect. However, several aspects of the statin-induced diabetes have not been adequately clarified.

В Пример 11 тематичната прогресия е от хипертемата *statins*, обозначена в текста с получер шрифт към *type 2 diabetes*, който се явява фактическа тема на условното подчиненото изречение, но заменено чрез субституция от *which* (обозначено с подчертаване под линия), към *several aspects of the statin-induced diabetes* – експериенциалната тема на второто изречение, явяващо се и Стъпка 1 от Ход 2. Проблематизацията на темата, въведена почти веднага в увода е много по-характерна за статиите от АК и поради специфичната аргументна структура на теморемните връзки, този тип въведение създава впечатление за по-солидна аргументация. В глобален план, Уводът е дори още по-сложен, защото в голяма част от статиите, особено в тези от АК, ключовите понятия са няколко и те влизат в сложно взаимодействие, изискващо свързване на няколко хипертеми. Това личи и от самите заглавия, напр. *Operational impact of using a vanadate oxidase method for direct bilirubin measurements at an academic medical center clinical laboratory*. В това заглавие от статия от областта на лабораторната медицина има четири ключови понятия (подчертани под линия), всяко от които оформя отделна хипертема, свързана с множество теми в различни комбинации от тематични прогресии.

С оглед на подеманята, кореленциалните връзки и текстуалните индикатори на промяна на посоката на информационния поток в Увода има съществени различия между статиите от БК и АК. Като най-значими, се очертават обаче три:

- значително по-малкия брой дискурсивни маркери, които служат като текстови теми;
- употребата на номинализация при подеманята на предходна номинация;
- честата употреба на безлични структури в обърнат словоред в БК.

Интересна форма при кореленциалните вериги на линейна тематична прогресия е и използването на показателното местоимени *този/тази* и индексното съществително име *проблем* в БК. Наличието на дискурсивни маркери за обозначаване на преход от един ход в друг, или от една стъпка в друга има много улесняващо реципиента (читателя) действие и затова от структурна гледна точка статиите от АК имат по-

ясна аргументна архитектура. Присъствието на множество безлични структури, започващи с рема, от вида *Счита се, Установено е, Доказано е, Извършено беше* и т.н. в обрнат словоред не е индикатор за субективен словоред, а точно обратното - с обрнатите безлични конструкции се цели обективизация, а дислокацията е търсена с оглед на придаване на допълнителна емфаза. В действителност можем да твърдим, че в подобни стуктури е налице елипса на маркирана експериенциална тема:

Пример 12. (БК 12) В началото на 2011 г. в България бяха създадени 4 експертни центъра за диагностика, лечение и проследяване на пациенти с БХ. [В тези центрове са налични ...] Налични са специфични медикаменти от трите основни класа – ендотелин-рецепторни антагонисти (ЕРА) (босентан и амбрисентан), фосфодиестеразни инхибитори (ФДИ) (силденафил) и простациклинови аналози (инхалаторен илопрост).

Подчертаното под линия в Пример 12 е експериенциална маркирана тема, която е елиптична т.е. изпусната, както и глаголната форма, която във видоизмененото изречение е част от ремата. Елипсата обаче спомага за по-стегнатия и неутрално-обективен изказ. Този подход дотолкова е залегнал в характерния стил на изразяване в българския научен дискурс, че търсеният ефект е избледнял и до голяма степен загубил въздействието си.

1.2. Информационен поток и темо-ремни връзки в „Материали и методи“

Реторичната структура на частта „Материали и методи“ в подетайлен план е представена чрез Таблица 4.

Таблица 4. Ходове и Стъпки в частта „Материали и методи“ в двата корпуса

Ход 5. Описание на извадката. Описание на контингента
Стъпка 1 - Описание на вида клинично изследване; Стъпка 2 - Описание на дизайна.
Ход 6. Описание на експеримента
Стъпка 1 - Детайлна информация за участниците;
Стъпка 2 - Критерии за подбор;
Стъпка 3 - Информирано съгласие и етични съображения.
Ход 7. Процедура по обработка на данните
Стъпка 1 – Описание на процедура
Стъпка 2 – Описание на протокол
Стъпка 3 – Описание на употреба на специфична апаратура

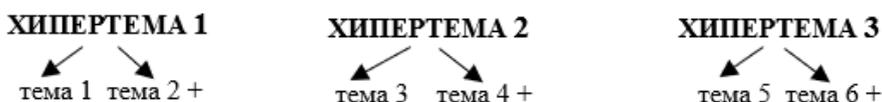
Разликите между структурата на статиите от БК и АК в тази част е незначителна, като в англоезичните статии Ход 5 представлява описание на дизайна на изследването, обикновено реализиран от една стъпка. Структурата на частта *Материали и методи* е по-конвенционална от тази на частта *Увод*. Неизменно, около едно централно понятие, явяващо се топикална хипертема, а именно самото заглавие, се групират няколко локални (на параграфите) хипертеми, които организират информационния поток. Отношението между топикалната и другите хипертеми е хипотаксисно, а между отделните локални хипертеми - паратаксисно.



Графика 3. Схема на структурните тематични отношения в „Материали и методи“

Графика 3 илюстрира взаимоотношенията на ключовите понятия в частта *Материали и методи*, която може да се приеме и като схема на протичането на информационния поток.

В самите параграфи основната тематична прогресия паралелна, като обикновено в тях са изложени основните параметри на разработката.



Графика 4. Тематични връзки в параграфите в *Материали и методи*

Таблица 5. Начален параграф на част *Материали и методи* на статия от БК

БК 4
<p>МАТЕРИАЛИ И МЕТОДИ</p> <p>(1) Изследвани са 208 пациенти на средна възраст $57,4 \pm 10,1$ г. със симптоматика на стабилна гръдна болка и без известна ИБС, които са насочени за диагностична КТКА. (2) При всеки участници е определен десетгодишния риск за поява на ИБС с прилагането на Framingham risk score (FRS) [18]. (3) Лицата с десетгодишен риск < 10% са класифицирани като нискорискови, а тези с риск 10-20% и над 20% съответно в категориите интермедиерен и висок риск. (4) Определена е <u>претест вероятността за наличие на обструктивна ИБС по метода на Diamond и Forrester (Diamond Forrester Classification – DFC)</u>, който се базира на характеристиката на гръдната болка, пола и възрастта [19]. (5) Според DFC вероятността за наличие на обструктивна ИБС (оИБС) се определя на ниска (< 20%), умерена (20-70%) и висока (> 70%).</p>

На Таблица 5. в кръгли скоби, получер шрифт, е обозначена поредността на изреченията. Самото заглавие, както споменахме се явява топикалната (главна) хипертема, а хипертемата на този параграф е *Описание на извадката*. В изречения (1), (2) и (3) с помощта на номинативна верига (*пациенти.., участници.., лицата...*) е изградена паралелната тематична прогресия и линейна прогресия на ремата на изречение (2) и темата на изречение (3). В изречение (4) се въвежда нова тема, обозначена с подчертаване под линия. Изречение (5) е проекция на линейна тематична прогресия на изречение (4). Правят впечатление множеството маркирани теми, както и обърнатият словоред.

В АК структурата на информационния поток не се различава съществено. Глобалните взаимовръзки между отделните теми и хипертемата – подзаглавието *Материали и методи* са подобни на тези от БК.

Таблица 6. Основни теми в част *Материали и методи* в статия от АК

АК 11
<p>METHODS</p> <p>(1) This multicenter case-control study assessed factors associated with AFA in a consecutive group of women ≥ 25 years of age...</p> <p>(2) Acne severity was defined according to a global score,...</p> <p>(3) A standardized questionnaire was administered....</p> <p>(4) A food frequency questionnaire was used to record information...</p>

Хипертемите на всеки параграф, чието първо изречение е обозначено с цифра в кръгли скоби, се отнасят до един компонент на методите, използвани в изследването. Структурата е същата, като в статиите от БК, описана в Графика 4.

Таблица 7. Примерен параграф от частта *Материали и методи* в статия от АК

<p>AK 11</p> <p>[This multicenter case-control study – T₁] assessed factors associated with AFA in a [consecutive group of women \$25 years of age – T²] [who – T³] attended a dermatologic outpatient department in 1 of 12 Italian cities distributed across Italy. [The patients – T₂] were diagnosed with acne of any grade (ranging from mild to severe), as assessed by dermatologists during the visit, while [the controls –T₂²] were women \$25 years of age [who – T₂³] visited a dermatologic outpatient clinic for a condition other than acne and [who – T₂⁴] were not diagnosed with acne during the visit. [All patients – T₃] provided written informed consent before participating in the study. [The protocol – T₄] was reviewed and approved by the ethics committee at each participating center.</p>
--

На Таблица 7 е представено частично обозначение на теморемните връзки в параграф от частта *Материали и методи* в статия от АК. С долен индекс в квадратни скоби са експерименталните теми на изреченията, докато с горен индекс и квадратни скоби в първото изречение са отбелязани [T²] темата на подчиненото изречение (част от ремата на сложното изречение), която се подема като експериментална тема от второто изречение [T₂] чрез парафраза. Местоимението *who* в примери [T³] и [T₂⁴] е форма на субституция с про-форма и служи като теми на съответните подчинени изречения. *The controls* служещ като тема [T₂²] е форма на елипса от control group.

Прогресията е осъществена предимно чрез парафраза, детерминираност (определителен член), предетерминираност (all) и частична рекурентност:

Пример 13.

consecutive group of women \$25 years of age → *The patients* → *All patients* → *The protocol*.

Прогресията в Пример 13 е паралелна между [T₁], [T₂], [T₃] и линейна между [T₃] и [T₄].

1.3. Информационен поток и темо-ремни връзки в Резултати

В част *Резултати* в структурен план, повечето статии от двата корпуса (БК и АК) са много близки, като реторичните ходове се обособяват в ход, даващ отговор на глобалния въпрос на разработката, формулиран в целта и ход от поредица от стъпки, представящ специфични индикатори, подкрепящи основните находки. Структурата на ходовете и стъпките в тази част е представена в Таблица 8:

Таблица 8. Реторична структура на *Резултати*

Ход 8: Представяне на основните резултати от изследването
<ul style="list-style-type: none">• Стъпка 1 – Обобщен анализ на резултатите• Стъпка 2 - Таблично представяне• Стъпка 3 – Статистическа сигнификативност
Ход 9: Отчитани на резултати от специфични изследвания
<ul style="list-style-type: none">• Стъпка 1 - Оценка на измерените данни (статистическо валидиране)• Стъпка 2 - Статистическа оценка на контингента• Стъпка 3 - Оценка на данните по групи• Стъпка 4 - Таблично представяне

В координатната система на тази структура, първият ход от тази част се корелира със целта на разработката и тематичното развитие трябва да се търси в тази насока:

Таблица 9. Съпоставка между целта на проучването и Ход7: Стъпка 1 от част *Резултати*

БК 9	
Цел на проучването	[Целта - T] е да се проучи <u>възможността за изследване на SIgA в слюнка при пациенти в терминален стадий на хронично бъбречно заболяване, провеждащи хронична диализа и здрави контроли.</u>
Резултати - Ход 7: Стъпка 1	[Анализът на данните за разпределението на стойностите на SIgA - T], [който беше проведен чрез теста на Kolmogorov-Smirnov – T_2] [показва – Пр.], че [в рамките на клиничната група – T^3] няма нормално разпределение ($R=0,148, p=0,001$), а [при контролната група – T^4] показва, че [разпределението – T^5] е близко до нормалното ($R=0,138, p=0,200$).

В изречението, експлициращо Стъпка 1 от Ход 7 на Таблица 9, темата е обозначена с [T] и [T_2], останалата част е ремата. Подчиненото

определително изречение (*който беше проведен чрез теста на Kolmogorov-Smirnov*) също е част от разширената тема на изречението, защото то може да бъде в постпозиция или в позиция на премодификатор спрямо опорната дума *Анализът*.

Пример 14. (БК 9)

1. (*Проведен чрез теста на Kolmogorov-Smirnov*), анализът на данните за разпределението на стойностите на SIgA...

2. Анализът на данните, (*проведен чрез теста на Kolmogorov-Smirnov*), за разпределението на стойностите на SIgA...

Останалите обозначени с горен индекс теми са такива на подчинените изречения, част от ремата. По отношение на тематичната прогресия, при съпоставка с целта на разработката, корелационната верига е много ясно изразена. Основното средства на анафоричните взаимовръзки е *парафразата*, пълна и частична.

Пример 15.

1. Рема: [възможността за изследване на SIgA в слюнка] → Тема: [анализът на данните за разпределението на стойностите на SIgA]
2. Рема: [пациенти в терминален стадий на хронично бъбречно заболяване, провеждащи хроничен диализ] → Тема: [в рамките на клиничната група]
→ Рема: [няма нормално разпределение ($R=0,148$, $p=0,001$)]
3. Рема: [здравни контроли] → Тема: [при контролната група] → Рема: [показва, че разпределението е близко до нормалното ($R=0,138$, $p=0,200$).]

В АК отношението в началния ход на част *Резултати* към целта на проучването е сходна, като разликите са структурни и свързани със стъпките в този ход, а не толкова с информационния поток и теморемните връзки. При по-сложно формулирана цел или при поставени множество подцели, връзката между ремата/ремите на формулираната цел на разработката и темата/темите в първия ход в част *Резултати* е осъществена в няколко изречения в частта.

Пример 16. (АК 14)

1. Цел:

a. Given the preceding context, it is natural to test the hypothesis that ramosetron also could be effective in female patients with IBS-D in a study with a sufficient sample size. This study aimed to verify this hypothesis, and provide compelling evidence and a rationale for the use of 5-HT3 antagonists in patients with IBS-D, regardless of sex.

2. Резултати:

a. Evaluation of the Primary End Point

Ramosetron-treated patients showed significantly higher responder rates for global assessment of relief from overall IBS symptoms at the last evaluation point (50.7%; 95% CI, 44.8–56.6) than placebo-treated patients (32.0%; 95% CI, 26.7–37.8; difference, 18.6%; 95% CI, 10.7–26.5; $P < 0.001$) (Figure 1A).

b. Evaluation of Secondary End Points

In the ramosetron group, the monthly responder rate for abdominal pain/discomfort was significantly higher than that in the placebo group (Figure 2A), except for month 2.

Между подчертаните под линия части на изреченията в параграфа, посветен на целта на проучването и оценките на първичната цел (Primary End Point) и вторичната (Secondary End Points) съществува сходна корелация с представения по-горе анализ на статия от БК. В статиите от българските корпус също има такива с множество подцели, като третирането на последните е подобно с оглед на информационния поток.

Що се отнася до Стъпка 1 (Описание на резултати, свързани с участниците/материали/вещества в проучването) от Ход 9 в статиите от АК, тя кореспондира повече с частта *Материали и методи* като е развитие на описаната извадка в последната. Това до голяма степен е валидно и за Ход 8 от БК и Ход 10 от АК, в които са поместени получени резултати от специфични индикатори, като зависимостта е в следствие от проблема, третиран в разработката. Той обуславя и конкретиката на темо-ремните отношения както между отделните стъпки в хода, така в самите параграфи експлициращи информационния поток в реторичното движение. В повечето случаи преобладават паратакисни връзки между темите с хипертема на съответния параграф от вида представен на Графика 4.

Таблица 10. Типология на тематични връзки в Ход 9 от статия от АК.

АК 14	
Паратакисни теми	In the ramosetron group, [the monthly responder rate for abdominal pain/discomfort - T^2] was significantly higher than that in the placebo group (Figure 2A), except for month 2. [<u>Changes in the severity of abdominal pain/discomfort from baseline per week</u> -T] were as follows: -0.67 ± 0.84 (means \pm SD) in the ramosetron group and -0.52 ± 0.83 in the placebo group in the last week of treatment.

Частична паралелна тема	[The responder rate for abdominal pain/discomfort intensity in the ramosetron group (92 of 173; 53.2%) - T] was significantly higher than that in the placebo group (68 of 175; 38.9%; P ¼.010) (Figure 3A). [The responder rate for stool consistency in the ramosetron group -T] (111 of 173; 64.2%) was significantly higher than that in the placebo group (79 of 175; 45.1%; P <.001) (Figure 3B).
-------------------------	---

1.4. Информационен поток и темо-ремни връзки в частта Обсъждане

Частта *Обсъждане* е може би най-сложната откъм структурна гледна точка. Нашата цел тук е да хвърлим известна светлина върху изграждането на информационния поток в частта. Независимо от това, трябва да подчертаем, че като последна част на предлаган текст, *Обсъждане* има най-отговорна роля по отношение на оказвано въздействие върху реципиента, т.е. читателя, съпоставимо само с Увода. Именно затова информационното движение е ориентирано към максимална убедителност, което предопределя и аргументативния характер на изказа. В тази връзка преходът от познатата информация към новата се изгражда с голямо разнообразие от темо-ремни връзки, с отчетливо присъствие на текстуални реми, сложна рематизация и многообразие от паратакисни и хипотакисни отношения както вътре в частта, така и с другите части на статията. Подробен анализ на тематичната организация излиза извън предела на това изследване, затова ще представим най-отчетливите характеристики на ниво информационен поток.

В обобщен план (валиден както за БК, така и АК) реторичните ходове на тази част са представени в Таблица 11.

Таблица 11. Реторични ходове в част *Обсъждане*

Ход 10. Кратко описание на резултатите
<ul style="list-style-type: none"> • Стъпка 1 - Кратко описание на резултатите и • Стъпка 2 - Оценка на данните
Ход 11. Съпоставка с други изследвания
Ход 12. Детайлно описание на резултатите и анализ на данните
<ul style="list-style-type: none"> • Стъпка 1 - Кратко описание на данните • Стъпка 2 - Анализ • Стъпка 3 - Съпоставка с други изследвания
Ход 13. Утвърждаване на значимостта на изследването
<ul style="list-style-type: none"> • Стъпка 1 - Твърдение за новаторство • Стъпка 2 - Съпоставка с други изследвания
Ход 14. Ограничения на изследването

- Стъпка 1 – Ограничения
- Стъпка 2 - Перспективи за разширяване на изследването

Ход 15: Заключение

- Стъпка 1 - Потвърждаване на резултатите,
- Стъпка 2 - Оценка и анализ на резултатите.

Основен признак на логическата подредба в тази част са анализът и синтезът, изказани чрез коментар, водещ до умозаклучения с оценъчен характер. Към коментара се прилагат и доводи, подкрепящи съжденията.

Пример 17. (БК 22) Етиологията и патофизиологията на РАМ до момента остават неизяснени, въпреки всички съвременни *проучвания* в тази насока. Съобщава се за няколко *хипотези* относно патогенетичния механизъм на заболяването. *Една от тях* се основава на схващането, че (...) *Друга теория* е, че (...)

Независимо от съдържателния елемент на доводите (в Пример 17, това са литературни данни) и от безличната структура във второто изречение, главния момент тук е погресията от реамтизираните елементи в първото изречение, които са във фокус във второто. Смесовият потенциал на текста е в прехода между ключовите понятия – номинализирания елемент *проучвания* и абстрактното съществително *хипотези*, което прехвърля разсъдението в полето на най-висша абстракция и е топикалната тема на изречението. В третото и четвърто изречения, експликации на раздвоена рема, темите *Една от тях* и *Друга теория* отново връщат разсъдението в плана на конкретното. Употребата на дискурсивни маркери, функциониращи като текстови теми е също много характерна за *Обсъждане*, особено в статиите от АК.

Пример 18 (АК 13): Eosinophils were the only leukocytes to specifically increase in nasal lavages from allergic participants on both challenge days. Furthermore, cytokine levels of IL-5, IL-6, IL-13, and MIP-1b specifically increased in allergic participants.

Пример 19 (АК 13): *Interestingly*, reduced levels of IL-13 were observed in participants with seasonal allergic rhinitis; however, methodologic reasons, such as omission of a prior nasal allergen challenge in a number of participants, could not be ruled out.

В Пример 19, *Interestingly* е един от сравнително малкото примери на интерперсонална тема, която показва оценъчното отношение на автора.

Пример 20. (АК 17) However, Wong et al [4] also reported that head and neck maneuvers performed before FFS (eg, a jaw thrust) resulted in an

increase in cervical spine movement compared with the C-MAC VL for elective tracheal intubation of patients with inline cervical stabilization.

Освен с маркери за добавяне като *furthermore*, авторите използват и такива за контраст, последователност и др. за да отграничат ясно смисловите конотации на логическите си разсъждения. Така функцията на текстуалните теми е да насочват логическата последователност в една или друга посока. Що се отнася до контекстуализацията на дадено проучване, характерна структура в статиите и от двата корпуса е съчетание от линейна прогресия и паратаксис, тъй като авторите най-напред коментират своите резултати и след това ги вписват в общия курс.

Таблица 12. Оценка на данните и съпоставка с литература в част *Обсъждане* от статия от БК

БК 8
<p>Въз основа на патогномичните лезии по кожата и проявите от страна на гастроинтестиналния тракт, нашата пациентка е диагностицирана с малигнена форма на РАМ. В <i>диференциално-диагностичен план</i> следва да се обсъждат всички състояния с васкулопатия и тромбоцитопатия, съединителнотъканни и автоимунни заболявания с РАМ-подобни лезии...</p> <p>Редица са заболяванията, които могат да се асоциират с РАМ. Публикувани са случаи на подлежащи васкулопатии с вторично развитие на подобни на лезиите при РАМ [21, 22, 23]. Поради сходния патогенетичен механизъм на съдовото увреждане е трудно да се разграничат подлежащо и придружаващо заболяване (фиг. 9).</p>

В предложения текст от Таблица 12 се вижда прехода между анализа на данните от резултатите на изследването и литературните данни подкрепящи твърденията на автора. Темата на второто изречение *В диференциално-диагностичен план* е в отношение на паратаксис на тази в първото, като връзката между ремата на първото изречение задава имплицитно темата на второто. Първото изречение започва с подчинена обстоятелствена част за причина, която се явява актуалната тема, но в действително при един немаркиран словоред би била рапозложена в края, т.е. би била част от ремата. Затова и ремата от второто изречение е развитие (нова информация) на тази от първото. Ключовата дума *РАМ* организира логическата подредба, като обуславя множество теми на паратаксисно ниво, свързани с нея:

Пример 21. заболявания → РАМ; ← ↔ случай ↔ лезии ↔ РАМ

В Пример 21 номинативната верига постепенно изгражда наратива като добавя нови аргументи, подкрепящи тезата. Особен интерес представлява тематичната организация на подчастта *Заклучение*. В най-общ смислов план тази подчаст или реторичен ход затвърждава основното твърдение на разработката като в допълнение загатва или препоръчва по-нататъшна посока на развитие като по този начин го поставя на по-широка дискурсивна плоскост.

Таблица 13. Подчаст *Заклучение* от статия от АК

АК 12
Our study supports the effectiveness and tolerability of <i>pharmacologic prophylaxis against</i> POAF after general thoracic surgery. <i>b-Blockers</i> could be the firstline prophylactic agents for patients without significant respiratory tract disorders, whereas <i>amiodarone</i> is recommended for those in whom b-blockers are contraindicated. <i>Head-to-head comparison studies</i> are needed to confirm our findings. Further RCTs with a large sample size are warranted to evaluate the role of novel agents for POAF prophylaxis.

Ако се върнем на текста от Таблица 13, ще видим, че на пръв поглед съществува релация на паратакисис – между ремата на началното изречение в подчастта и темата на второто няма връзка, т.е. темите са независими и равнопоставени. Явно е, че съществува генерично-видова релационна връзка между *pharmacologic prophylaxis against POAF* и *b-Blockers* и *amiodarone*, т.е. реално съществува имплицирана линейрна тематична прогресия. В известен смисъл темата на третото изречение е сравнително самостояйна, защото въвежда ново понятие *Head-to-head comparison studies*, но и тук макар и по-слабо се усеща наличие на имплицирана връзка между горепосочената тема в третото изречение и темите във второто. Подобна е и логическата (и функционално перспективната) връзка между третото и четвъртото изречение.

Целта на изграждане на най-важните тематични отношения в *Обсъждане* е, чрез оценъчен анализ да убеди читателя в истинността и значимостта на изследването. По отношение на темо-ремната организация цялостният анализ на информационния поток е примерен и обхваща по наше убеждение най-важните посоки на тематичната прогресия, използвана за постигане на максимален реторичен ефект.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение може да се каже, че понятието информативност на изследователската научна статия (в частност научната медицинска статия) е сложно и многокомпонентно. След анализа на реторичните

ходове изследването установява, че темо-ремната организация се постига чрез свързани хипертеми, структурирани посредством хипотаксисни и паратаксисни отношения. На локално ниво се срещат и линейни тематични връзки, особено при аргументацията на дадено понятие. По отношение на Обсъждане, която е най-сложната част като темо-ремна организация в НМС, показахме, че преходът от познатата информация към новата се изгражда с голямо разнообразие от темо-ремни връзки, с отчетливо присъствие на текстови реми, сложна рематизация и многообразие от паратаксисни и хипотаксисни отношения както вътре в частта, така и с другите части на статията.

Като възможно развитие на това изследване може да се детайлизира анализа на основата на самостоятелни разработки на отделните структурни части на статията. Такова развитие би било полезно и приносно особено по отношение на академичното писане, като начина на изграждане на реторичната структура на академичната статия може да се изясни в още по-детайлен план.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Добрева, Е., Савова, Ив. (2000). Текстолингвистика. Шумен: УИ „Епископ Константин Преславски”.
2. Дойкова, Ил. (2018). Структурни и езикови особености на научната статия по медицина на английски език. Варна, Първо издание.
3. Маровска, В. (1998). Стилистика на българския език. Пловдив.
4. Матезиус, В. (1967). О так называемом актуальном членении предложения, В: Пражский лингвистический кружок, М., 1967
5. Реферовска, Е. А. (1983). Лингвистические исследования структуры текста, Ленинград.
6. Тишева, Й. (2000). Модели за интерпретация на сложното изречение в българския език, София, 2000
7. Csongor, A. (2013) Rhetorical Moves and Hedging in Medical Research Articles and their Online Popularizations. PhD Dissertation. University of Pecs, Pecs, Hungary.
8. Daneš, F. (1974b). Functional sentence perspective and the organization of the text. In Daneš, F. (Ed.), Papers on functional sentence perspective (pp. 106–128). Prague: Academica.
9. Davis R. (2015). A genre analysis of medical research articles. PhD Thesis, University of Glasgow, p.293. <http://theses.gla.ac.uk/6724/>
10. Firbas, J. (1992). Functional Sentence Perspective in Written and Spoken Communication. Cambridge: Cambridge University Press

11. Fryer D. (2012). Analysis of the generic discourse features of the English language medical research article: A systemic-functional approach. *Functions of language*, 19(1), pp.5-37.
12. Halliday, M.A.K. (1985). Systemic Background. In *Systemic Perspectives on Discourse*, Vol. 1: Selected Theoretical Papers from the Ninth International Systemic Workshop, James D. Benson and William S. Greaves (eds). Ablex. Vol. 3 in *The Collected Works*, p. 192.
13. Halliday M., Matthiessen C. (2004). *An introduction to functional grammar*. Routledge, p. 808.
14. Holmes, R. (1997). Genre analysis, and the social sciences: an investigation of the structure of research article discussion sections in three disciplines. *English for Specific Purposes*, vol. 16, no. 4, pp.321-337.
15. Martin, J.R. (1992). *English Text: System and Structure*. Amsterdam: Benjamins. <http://dx.doi.org/10.1075/z.59>
16. Martin, J.R. & Rose, D. (2003). *Working with Discourse: Meaning beyond the Clause*. Continuum, London and New York.
17. Mathesius, V. (1939) "O tak zvaném aktuálním členění větném" [On the so-called functional sentence perspective], *Slovo a slovesnost* 5, pp. 171–4
18. Mathesius, V. (1975). *A Functional analysis of present day English on a general linguistic basis*, Prague: Academia
19. Nikolaeva, I. (2001). Secondary Topic as a Relation in Information Structure, In: *Linguistics*, 2001/ vol. 39-1
20. Nwogu K. N. (1997). The medical research paper: Structure and functions. *English for Specific Purposes*, 16(2), 119–138.
21. Ping, A.L. (2004). *Theme and Rheme: An Alternative Account*. Bern, Switzerland: Peter Lang.
22. Ping, A. L. (2005). Talking themes: the thematic structure of talk. *Discourse Studies*, 7(6), 701-732. <https://doi.org/10.1177/1461445605055423>
23. Ping, A. L. (2015). Topical themes and thematic progression: The “picture” of research articles. *Text & Talk*, 35(3), 289–315.
24. Radford, A. (2004). *English Syntax: An Introduction*. Cambridge University Press.
25. Skelton, J. (1994). Analysis of the structure of original research papers: an aid to writing original papers for publication. *British Journal of General Practice*, vol. 44, no. 387, pp.455-459
26. Svoboda, A. (1968). 'The hierarchy of communicative units and fields as illustrated by English attributive constructions', *BSE* 7: 49—85.

27. Svoboda, A. (1987). 'Functional perspective of the noun phrase', BSE 17: 61-86.

28. Swales, J. (1990). Genre analysis: English in academic and research settings. Cambridge: CUP, p.288.

29. Swales, J. (2004). Research genres: explorations and applications. Cambridge: Cambridge University Press.

Заглавия на статии от корпуса на български език (БК)

1. Адам Г., А. Коркова, Е. Стоянова, К. Генова, Е. Титянова. Клинични и невроизобразяващи изследвания при дисгенезия на корпус калозум..Невросонология и мозъчна хемодинамика. Том 12, 2016, Брой 1, 13-23. (4) - Ангелов А, Л. Мирчева, А. Кишева, Й. Йотов. Клинична характеристика на симптомни болни с необструктивна и обструктивна коронарна болест и липса на коронарен артериален калций: излседване с компютъртомографска коронарна ангиография. Българска кардиология том XXIII, 2017, № 1, 40 – 48.

2. Алексиев А., Г. Вълкова. Проучване върху ефективността на GUNA магнитофореза с колаген при вертеброгенна болка. Физикална медицина, рехабилитация, здраве, 2013,1, 12-16.

3. 3. Ангелов А, Л. Мирчева, А. Кишева, Й. Йотов. Клинична характеристика на симптомни болни с необструктивна и обструктивна коронарна болест и липса на коронарен артериален калций: излседване с компютъртомографска коронарна ангиография. Българска кардиология том XXIII, 2017, № 1, 40 – 48.

4. Атанасова З., Кр. Митева, М. Ангелова. Учебно-възпитателният процес като условие и фактор за формиране и развитие на комуникативните компетенции на акушерките. Сестринско дело, 2017, 1, 3 -8.

5. 5. Балащенко, Ст. Тошков, В. Хрисчев, А. Лилова, Бр. Спасов, М. Генова. Мутация ABL1 T315I при болни с хронична миелоидна левкемия. Хематология, ТОМ/VOL LI., 2015, № 1-2, 31- 38.

6. Демирова М., А. Ничева, Д. Меджидиева, Р. Тончева. Алергичен ринит при болни с професионално-обусловена бронхиална астма. Алергии, хиперсензитивност, астма. 2016, Том 13, 1: 68-74.

7. Бачурска Св.. Морфологична диагностика на простатен аденокарцином – минало, настояще и бъдеще. Урология, том 22, брой 2, 2016, 38-45.

8. Бончева М., Г.Николов. Аналитична надеждност и приложение на метода VIDAS GAL-3 за изследване на галектин – 3. Български медицински журнал, X, 2016, №1, 47-49.

9. Константинова Десислава, Анна Ненова-Ногалчева, Стоянка Танчева. Слюнката като алтернативна среда за изследване на секреторен имуноглобулин А (SIGA) в слюнка при пациенти в терминален стадий на хронично бъбречно заболяване на заместително лечение. Варненски медицински форум, т. 6, бр. 2, 2017, 54-58.

10. Кадурина М., В. Матеева, А. Шишкова, З. Цветанова, А. Йорданова, Papulosis atrophicans maligna – клиничен случай с обзор в литературата. Дерматология и венерология, LI, бр. 1/2013: 38-43.

11. Латева М., В. Йотова, Я. Бочева, С. Галчева, Й. Йотов, Н. Цонев, Т. Червенков, G. Cardon. Маркери на метаболитен риск и подходящи референтни стойности за деца в предучилищна възраст. Педиатрия, 2017, 1, 21-25.

12. Митева Д., Й. Радков, Л. Иванова, Т. Червенков, В. Костадинова. Ролята на прокалцитонин в диагностиката и прогнозата на пневмония придобита обществото. Торакална Медицина, Том VIII, бр.2 септември 2016, 37- 47.

13. Боянова Л., Вл. Панов, Д. Йорданов, Р. Марковска, М. Марина, Г. Гергова, К. Иванова, Ст. Панайотов, И. Митов, Т. Кантарджиев, З. Кръстев. Helicobacter pylori в устната кухина – предварително проучване. Българска хепатогастроентерология, Бр. 1, 2008, 3-11.

14. Бърнев М., Г. Ганчев, Пр. Пенев. Дистална сухожилна руптура на бицепса – единичен достъп с ENDOBUTTON. Ортопедия и травматология. 2017, 3, 122 – 127.

15. Новакова С., Пл. Яковлиев. Коморбидна бронхиална астма при пациенти с новодиагностициран алергичен ринит. Алергии, хиперсензитивност, астма. 2016, Том 13, 2:83-89.

16. Вучев Д., Г. Попова. Клинико-епидемиологични аспекти на внасяни от мигранти трансмисивни и други паразитози. Социална медицина, 2016, 3/4, 21 – 23.

17. Стефановски П., Радев Вл., Богданов Сл., Стефанов И., Малкодански И., Овчаров, Мл., Тончев П., Радев Р. Мястото на лидокаина в профилактиката на гадене, повръщане и ритъмните и проводни нарушения при болни с черепно-мозъчни травми. Анестезиология и интензивно лечение. Год. XLVI, 2017 - Кн.3, 12 – 15.

18. Генов П., Н. Колев, Вл. Дунев. Оперативно срещу консервативно лечение при първична преждевременна еякулация. Урология, том 22, брой 3, 2016, 51-

19. Новакова С., Пл. Яковлиев. Коморбидна бронхиална астма при пациенти с новодиагностициран алергичен ринит. Алергии, хиперсензитивност, астма. 2016, Том 13, 2:83-89.

20. Генчева, Н. - Кинезитерапия при деца с разстройство с дефицит на вниманието и хиперактивност (рдрвх), Спорт и наука. Брой 1, 2017, 120-129.

21. Георгиев Г., М. Георгиева. Комплексен подход при лечение на хора с наднормено тегло и затлъстяване. Български медицински журнал, IX, 2015, №1, 56-61.

22. Кадурина М., В. Матеева, А. Шишкова, З. Цветанова, А. Йорданова. Papulosis atrophicans maligna – клиничен случай с обзор в литературата. Дерматология и венерология, LI, бр. 1/2013: 38-43.

23. Грудева В., М. Недевска, С. Йовев. Компютърна томография при сърдечна ресинхронизация. Рентгенология и радиология, 2017, Кн. 1, Том LVI, 44 – 51.

24. Групчева Хр., Симова Ж., Бояджиев Д., Манолова Я. Лещи за еднократна употреба от хипер гел – възможности, субективна оценка и клинични характеристики. Български Офталмологичен Преглед, 2015, 1, 8 – 16.

Заглавия на статии от корпуса на английски език (АК)

1. Akbari Maryam (DMD, MPH), Harold Chen (MD), Grace Guo (MD), Zachary Legan (DDS, MD), Ghali (DDS, MD, FACS). Basal cell nevus syndrome (Gorlin syndrome): genetic insights, diagnostic challenges, and unmet milestones. Pathophysiology 25 (2018) 77–82.

2. Conic Ruzica Z., MD, Karl Napekoski, MD, Heidi Schuetz, BA, Melissa Piliang, MD, Wilma Bergfeld, MD and Natasha Atanaskova Mesinkovska, MD, PhD. The role of immunosuppression in squamous cell carcinomas arising in seborrheic keratosis. Journal of American Academy of Dermatology, 2017;76:1146-50.

3. Dhungana Neha, Cory Morris, Matthew D. Krasowski. Operational impact of using a vanadate oxidase method for direct bilirubin measurements at an academic medical center clinical laboratory. Practical Laboratory Medicine 8 (2017) 77–85.

4. Almac Emre, Ugur Aksua,, Rick Bezemera,, Willeke Jonga, Asli Kandilc, Koray Yuruka, Cihan Demirci-Tanselc, Can Incea. The acute effects of acetate-balanced colloid and crystalloid resuscitation on renal oxygenation in a rat model of hemorrhagic shock. Resuscitation 83 (2012) 1166– 1172.

5. Almén Markus Sällman, Emil K. Nilsson, Josefin A. Jacobsson, Ineta Kalnina, Janis Klovins, Robert Fredriksson, Helgi B. Schiöth. Genome-wide analysis reveals DNA methylation markers that vary with both age and obesity. *Gene* 548 (2014) 61–67.
6. Aquino-Andrade Alejandra, PhD, Gabriel Martínez-Leyva, MS, Jocelin Mérida-Vieyra, MS, Patricia Saltigeral, MD, Antonino Lara, Wendy Domínguez, MD, Silvestre García de la Puente, MD, MSc, and Agustín De Colsa, MD. Real-Time Polymerase Chain Reaction–Based Detection of *Bordetella pertussis* in Mexican Infants and Their Contacts: A 3-Year Multicenter Study. *Journal of Pediatrics*, 2017; 188:217-23.
7. Badorrek Philipp,; Meike Müller,; Wolfgang Koch,; Jens M. Hohlfeld,; Norbert Krug. Specificity and reproducibility of nasal biomarkers in patients with allergic rhinitis after allergen challenge chamber exposure. *Ann Allergy Asthma Immunol* 118 (2017) 290-297
8. Barbieri John S., MD, MBA, Ole Hoffstad, MA, and David J. Margolis, MD, PhD. Duration of oral tetracycline-class antibiotic therapy and use of topical retinoids for the treatment of 426 acne among general practitioners (GP): A retrospective cohort study. *Journal of American Academy of Dermatology* 2016;75:1142-50.
9. Boshra Hani Y., Diego Charro, Gema Lorenzo, Isbene Sanchez, Beatriz Lazaro, Alejandro Brun, Nicola G.A. Abrescia. DNA vaccination regimes against Schmallenberg virus infection in IFNAR₁^{-/-} mice suggest two targets for immunization. *Antiviral Research* 141 (2017) 107-115.
10. De Visschere P., N. Lumen, P. Ost, K. Decaestecker, E. Pattyn, G. Villeirs. Dynamic contrast-enhanced imaging has limited added value over T2-weighted imaging and diffusion-weighted imaging when using PI-RADSV2 for diagnosis of clinically significant prostate cancer in patients with elevated PSA. *Clinical Radiology* 72 (2017) 23-32.
11. Di Landro Anna, Simone Cazzaniga, Francesco Cusano, Angela Bonci, Cardinali Carla, Maria Letizia Musumeci, Annalisa Patrizi, Vincenzo Bettoli, Enrico Pezzarossa, Marzia Caproni, Anna Belloni Fortina, Elena Campione, Vito Ingordo, Luigi Naldi, Adult female acne and associated risk factors: Results of a multicenter case-control study in Italy. *Journal of American Academy of Dermatology* 2016;75:1134-41.
12. Dhungana Neha, Cory Morris, Matthew D. Krasowski. Operational impact of using a vanadate oxidase method for direct bilirubin measurements at an academic medical center clinical laboratory. *Practical Laboratory Medicine* 8 (2017) 77–85.

13. Asiltasa Burak, Esmâ Surmen-Gura, Gurkan Uncu. Prediction of first-trimester preeclampsia: Relevance of the oxidative stress marker MDA in a combination model with PP-13, PAPP-A and beta-HCG. *Pathophysiology* 25 (2018) 131–135.
14. Gallagher Shawn P., Kathleen Insel, Terry A. Badger, Pamela Reed. Antidepressant adherence in United States active duty Army Soldiers: A small descriptive study. *Archives of Psychiatric Nursing* 32 (2018) 793–801.
15. Eriksen E. Schilbred, P. J. Wisth¹, S. Løes, K. Moen. Skeletal and dental stability after intraoral vertical ramus osteotomy: a long-term follow-up. *Int. J. Oral Maxillofacial Surgery*, 2017; 46: 72–79. <http://dx.doi.org/10.1016/j.ijom.2016.07.004>
16. Fukudo Shin, Yoshikazu Kinoshita, Toshikatsu Okumura, Motoko Ida, Hiraku Akiho, Yoshihiro Nakashima, Akito Nishida, and Ken Haruma. Ramosetron Reduces Symptoms of Irritable Bowel Syndrome with Diarrhea and Improves Quality of Life in Women. *Gastroenterology* 2016; 150:358–366.
17. Zhao Bing-Cheng, MD; Tong-Yi Huang, MD; Qi-Wen Deng, MD; Wei-Feng Liu, MD, PhD; Jian Liu, MD; Wen-Tao Deng, MD; Ke-Xuan Liu, MD, PhD; and Cai Li, MD, PhD. Prophylaxis Against Atrial Fibrillation After General Thoracic Surgery. Trial Sequential Analysis and Network Meta-Analysis. *CHEST* 2017; 151(1):149-159 DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.chest.2016.08.1476>.
18. Lu Jian, Gang Chen, Hongmei Zhou, Qinghe Zhou, Zhipeng Zhu, ChengWu. Effect of parecoxib sodium pretreatment combined with dexmedetomidine on early postoperative cognitive dysfunction in elderly patients after shoulder arthroscopy: A randomized double blinded controlled trial. *Journal of Clinical Anesthesia* 41 (2017) 30–34.

Г О Д И Ш Н И К
НА ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО АГРОБИЗНЕС
И РАЗВИТИЕ НА РЕГИОНИТЕ
ТОМ XII



АКАДЕМИЧНО ИЗДАТЕЛСТВО „ТАЛАНТ“
НА ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО АГРОБИЗНЕС И РАЗВИТИЕ НА РЕГИОНИТЕ
ПЛОВДИВ 2024