



СЪВРЕМЕННИ ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД ОДИТА В КОНТЕКСТА НА УСТОЙЧИВОСТТА, ЕКОЛОГИЧНИТЕ, СОЦИАЛНИТЕ И УПРАВЛЕНСКИТЕ ФАКТОРИ

Доц. д-р Дияна Банкова

Преподавател във Висше училище по
застраховане и финанси (ВУЗФ) – гр. София
Катедра: „Счетоводство и одит”

Вещо лице по съдебно финансово-икономически
експертизи към Софийски градски съд
diyanabankova@gmail.com

Ключови думи:

Управление
Устойчивост
Одит
Контрол
Надзор
Закон за
счетоводството
Закон за
независимия
финансов одит
Одитен комитет

JEL

Класификатор:

G32; Q5; Q56;
M41; M42; M48

Резюме

С приемането на някои ключови нормативни изисквания на европейско равнище от държавите – членки на Европейския съюз (ЕС), в т.ч. и Република България, се изискват нови компетенции, свързани с устойчивото развитие. Одиторите, както и техните клиенти, трябва да интегрират в своята дейност тези иновации, но също така не трябва да се пренебрегват и контролните органи, които да съблюдават и регулират тези изменения. Глобалните проблеми (социални, екологични, човешки права) пряко влияят на финансовото отчитане. Генералната причина е информацията, която се подава към годишните финансови отчети на всяка една компания. В този ред на мисли всеки дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор, се задължава да включи допълнителна експертиза в областта на екологията, социологията и други според спецификата на дейността на одитираната фирма. Съществен проблем е липсата на методологически указания в момента, които да подпомагат одиторите. Макар и да има разработени стандарти от ЕС, това не е достатъчно. Още по-сериозното предизвикателство пред одиторската общност е липсата на контрол и надзор върху политиките, свързани с екологичните, социалните и управленските фактори. Този факт дава основание за реализиране на грешки и измами, които биха могли да бъдат с пряк или непряк умисъл. В допълнение липсата на методика за контрол и надзор от страна на публичните органи индикира за формализиране на имплементирането на тези политики. Демотивиращо събитие е и липсата на регулирани пазарни цени, свързани с одита на устойчивостта и екологичните, социалните и управленските фактори.

Въведение

През последните 5 години обществото бе изправено пред здравна (пандемията с коронавирус COVID-19) и военна криза (войната между Русия и Украйна). Събитията се отразиха на всеки един сектор в глобалната икономика. Вследствие обстоятелства породиха интегрирането на нови възможности за подобряване на обществения живот, здравето на хората и планетата в световен аспект.

В тази връзка възникнаха европейските законодателни реформи на ЕС – Директива (ЕС) 2022/2464 на Европейския парламент и на Съвета от 14 декември 2022 г. за изменение на Регламент (ЕС) № 537/2014, Директива 2004/109/ЕО, Директива 2006/43/ЕО 2013/34/ЕС, относно Директива за отчитане за корпоративната устойчивост¹, влизаща в сила от 05.01.2023 г. Въз основа на тези регулации редица дружества са ангажирани да оптимизират: екологичните, социалните и управленските рискове, както и да регулират устойчивостта си в предприятията. Дори малките и средни предприятия ще трябва да отчитат оповестявания във връзка с устойчивостта си до 2028 година спрямо новите нормативни изисквания.

Това предизвикателство се свързва пряко и с одиторската функция, тъй като дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори, са задължени да проверят информацията в доклада за дейността на всяко дружество, подлежащо на финансов одит. С нарастващите законодателни реформи одиторите се задължават да извършват и одит над иновативните фактори **ESG** (от англ. ез.: *Environmental, social, and governance*), в т.ч. и на устойчивостта на бизнеса.

Не веднъж е вменявано на одиторската професия да извършва допълнителни проверки, които реално не са свързани с техните основни компетенции в областта на икономиката, финансите, счетоводството и финансовия одит. Например аналогичен пример е с вменените задължения към одиторите въз основа на: Регламент (ЕС) 2016/679 за защита на лични данни. Релевантна ситуация са вменените допълнителни ангажименти за одиторите по Закона за мерките срещу изпирането на пари² (ЗМИП), както и Правилника за прилагане на Закона за мерките срещу изпирането на пари³ към него. Отново се съблюдава същата ситуация и с одита на ESG поради липсата на адекватна методика, която да бъде приложена.

Настоящата статия има за **цел**: да проследи част от нововъведенията над одита на устойчивостта, екологичните, социалните и управленските фактори, тяхното развитие, както и пред какви предизвикателства са изправени дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори към Института на дипломираните експерт-счетоводители в Република България, спрямо нормативните изисквания, свързани с ESG. Да се разгледат отговорните

¹ Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – 2022/2464/EU.

² Закон за мерките срещу изпирането на пари, обн., ДВ, бр. 27 от 27 март 2018 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 84 от 6 октомври 2023 г.

³ Правилник за прилагане на Закона за мерките срещу изпирането на пари, приет с ПМС № 357 от 31.12.2018 г., обн., ДВ, бр. 3 от 8 януари 2019 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 39 от 1 май 2024 г.

институции, упражняващи надзор над ESG. В допълнение да се посочат начини за подобряването на контролната функция.

Изследването ще може да се изпълни с реализирането на следните задачи:

- ✓ анализ на същността и значението на устойчивостта и ESG факторите върху одиторската професия;
- ✓ обзор на услугите, които одиторите предоставят съгласно изискванията на ESG;
- ✓ преглед на развитието към одита на устойчивостта и екологичните, социалните и управленските фактори;
- ✓ преглед на контролната функция над устойчивостта и екологичните, социалните и управленските фактори;
- ✓ анализ на съвременните предизвикателства пред изследвания вид одит и предлагане на начини за подобряване.

1. Същност и значение на устойчивостта и ESG факторите върху одиторската професия

Както вече бе споменато по-горе, ЕС налага нови нормативни изисквания на всички държавни членки, които рефлектират върху управлението на дружествата и държавните регулатори. Промените са свързани с оповестяване на информация в годишните финансови отчети (доклад за дейността) по отношение управлението на екологичните, социалните рискове, включително и на рисковете, свързани с климатичните промени. Тази тенденция се наблюдава и в Съединените американски щати (САЩ).

Органът, който регулира финансовата политика и стабилност на ценните книжа в САЩ, е **The Securities and Exchange Commission (SEC)**⁴, приема на 06 март 2024 година *Правила, свързани с оповестяване на климатичните рискове*⁵, които влизат в сила на 28 май същата година. Изисква се от големите, предприятия от обществен интерес, листнати на американската фондова борса, да очертаят всички съществени емисии. Също така се очаква в „**одитираните финансови отчети** на компаниите да се изискват определени оповестявания, свързани с тежки метеорологични явления и други природни условия“⁶.

За да се изясни какво означава това за одиторите, е необходимо да се разгледат ключови позиции за професията. Ще се представят мненията по този въпрос на компаниите от **Big 4** (най-големите одиторски компании в света) – **Deloitte & Touche LLP, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (E&Y), KPMG**.

Одиторското дружество **Deloitte & Touche** отразява информация, че интересът към управлението на социалните и екологичните рискове

⁴ Държавен орган, локализиран в САЩ, който регулира пазара на ценни книжа и търговията с подобен тип финансови инструменти.

⁵ The Enhancement and Standardization of Climate-Related Disclosures for Investors, Securities and Exchange Commission, [Release Nos. 33-11275; 34-99678; File No. S7-10-22]

⁶ The Enhancement and Standardization of Climate-Related Disclosures for Investors, <<https://www.sec.gov/rules-regulations/2024/03/s7-10-22>>, last available on: 01.08.2024.

нараства още през 2020 година⁷. Като водеща причина е осъзнаването за стойността на човешкия живот въз основа на разразилата се пандемия с корона вирус в Китай, COVID-19. Ръководител на отдела по устойчивост и ESG услуги, както и партньор в компанията, е Kristen Sullivan. Нейното мнение е, че „ЕС се движи бързо, яростно и всеобхватно (по отношение на ESG), а SEC се фокусира върху климата“⁸. Това мнение дава индикации за различни методи на проверки и коренно различни стандарти за отчитане на устойчивостта, с които одиторите ще трябва да се съобразяват.

Друга съществена позиция е на **PwC**. Дружеството твърди, че „без значение в коя индустрия се намирате, рисковете и възможностите, свързани с устойчивостта, засягат вашия бизнес и света, в който работи“⁹. Важен е начинът, по който се измерват рисковете, и решенията, които се вземат. Тези устойчиви решения рефлектират върху общността – бизнес, хора, планета. Одиторското дружество е на същото мнение, че стандартизацията на ESG е от фундаментално значение. Споделя се мнението, че много компании се стремят да постигнат целите за нулеви нетни емисии, които налагат оповестявания във финансовите отчети. Например в ЕС се прилага *Директивата за отчитане на корпоративната устойчивост (CSRD)*, а в други страни извън ЕС се „отчитат по стандартите за устойчивост, публикувани от *International Sustainability Standards Board (ISSB)*, приети в Бразилия“¹⁰. Макар и стандартите и методиката на отчитане да са различни, каузата е една и съща. При консолидиране на финансови отчети на международни групи ще бъде трудно да се обобщи информацията, ако се използват различни стандарти.

Позицията на **E&Y**¹¹ е, че обществото има все по-големи изисквания за прозрачност на ESG и устойчивостта, които да осигурят по-дългосрочна финансова перспектива за компанията, както и за планетата. Тази информация е значима за: инвеститорите, регулаторите и всяка една заинтересована трета страна. Компанията разкрива, че е предизвикателство внедряването на ESG в дружествата. Според нея чрез тази иновация бизнесът ще придобие следните ползи:

- ✓ подобрява стратегиите за устойчивост и **веригата на стойността**;¹²
- ✓ намалява риска и изгражда добра социална репутация;
- ✓ намалява разходите;

⁷ How to Audit ESG Risk and Reporting, <<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/esg-audit-risk-reporting-how-to.html>>, last available on: 01.08.2024.

⁸What is the role of audit in ESG?, Day, M. April 9, 2024, <<https://www.diligent.com/resources/blog/audit-teams-and-esg>>, last available on: 01.08.2024.

⁹Sustainability reporting, <<https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/corporate-reporting/esg-reporting.html>>, last available on: 01.08.2024.

¹⁰ Ibid.

¹¹ ESG and sustainability, <https://www.ey.com/en_gl/services/assurance/esg-sustainability>, last available on: 02.08.2024.

¹² Веригата на стойността – когато едно предприятие подава информация в отчета за устойчивостта, се включва информация за съществените въздействия, рискове и възможности, свързани с преките и непреките стопански отношения, които са изградени нагоре и/или надолу по веригата на стойността. (вж. 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).

- ✓ подобрява вземането на решения и повишава оперативната ефективност, както и на стратегията за постигане на дългосрочни резултати;
- ✓ Служителите на **E&Y**, ангажирани с ESG, включват професионалисти с опит в: бизнеса, инженерството, науката и други експерти¹³.

Чрез допълнителните компетенции, които притежават, и ресурсната обезпеченост компаниите от Big 4 предлагат специализирани услуги, свързани с устойчивостта и ESG, съгласно новите нормативни изисквания. Част от тях са¹⁴:

- ✓ **подкрепа за разработване, проектиране и изпълнение на стратегия за устойчивост** – консултации, свързани с разписването и имплементирането на самата политика за ESG, която да бъде в съответствие със законодателната рамка, съгласно спецификата на дейност на компанията;
- ✓ **ангажиране, приоритизиране и анализ на заинтересованите страни** – това са: ръководството, служителите, контролни органи; потенциални инвеститори и други заинтересовани субекти;
- ✓ **оценки на съществеността (от англ. ез.: Materiality assessments)** – е инструмент, използван за идентифициране и приоритизиране на ESG проблеми, които са най-критични за всеки един клиент. Предназначението на оценката на съществеността е да помогне да се идентифицират и конкретизират теми, свързани с ESG и устойчивост за всяка една организация. Този процес разглежда различни фактори през две призма¹⁵, които одиторът трябва да определи. Едната е потенциалното въздействие върху дадената организация, а другата оценка на съществеността е насочена към значението за заинтересованите страни.

В тази връзка е съществено да се отбележи и възникването на нов термин „**двойна същественост**“ (от англ. ез.: **Double Materiality Assessment**). Според **PwC** Директивата CSRD „въвежда иновативен, критичен елемент: двойна оценка на съществеността, която е задължителна за компаниите, за да определят кои въпроси на устойчивостта са най-съществени за организацията и нейните заинтересовани страни, като оценят тяхното въздействие върху екологичните и социалните фактори (от гледна точка отвътре – навън), като същевременно вземат предвид как тези фактори влияят на организацията (от гледна точка отвън – навътре)“¹⁶. Двойната същественост определя обхвата на отчитането на устойчивостта на

¹³ ESG and sustainability, <https://www.ey.com/en_gl/services/assurance/esg-sustainability>, last available on: 03.08.2024.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ The strategic value of ESG materiality assessments, <<https://esg.conservice.com/esg-solutions/strategic-value-of-esg-materiality-assessments/>>, last available on: 02.08.2024.

¹⁶ Understanding the CSRD Double Materiality Assessment Process, <<https://www.pwc.com/mt/en/publications/sustainability/understanding-the-csrd-double-materiality-assessment-process.html>>, last available on: 02.08.2024.

организацията и разрешава и ефективно разпределение на ресурсите, нужни за прилагането на CSRD. Това подпомага изготвянето и на стратегия. Европейската комисия подпомага отчитането на ESG факторите със стандарт „**European Sustainability Reporting Standards**“ (**ESRS**) (**задължава дружествата, попадащи в обхвата на CSRD, да използват ESRS при отчитането на корпоративната устойчивост**). Тази рамка също е водеща и за одиторите.

Трудно е да се дефинира с конкретика методиката за изпълнение на двойна същественост на ESG. Това, което предлагат и прилагат одиторите от **PwC**, са **7 стъпки**¹⁷ за определяне на двойната същественост. Те са следните:

1. Идентифициране и ангажиране на заинтересованите страни – публичните интереси са приоритет за този вид политика. По този начин вероятността да се идентифицират причините за това как хората могат да бъдат засегнати е висока. Чрез този подход могат да се установят нови въпроси за устойчивостта, които да бъдат взети предвид при оценката на съществеността. Могат да се изведат качествените и количествените приноси на заинтересованите страни, като се оценят и рисковете. Нужно е да се оповести най-значимото въздействие на организацията върху хората и околната среда, както и най-съществените рискове и възможности за устойчивостта на всяка една компания. Това е огромно предизвикателство, защото не всички заинтересовани страни ще могат да сравняват и оценяват целия набор от ESG фактори. Водещ е диалогът между вътрешните и външните експерти на организацията, както и всяка една заинтересована страна. Основната цел е да се идентифицира какво организацията може да направи по-добре.

2. Изготвяне на списък със значими въпроси относно устойчивостта – оценката на съществеността се формира благодарение на списък, изготвен от експерти, които са свързани с устойчивостта на компанията. Нужно е да се вземат предвид някои ограничения, като например: специфика на дейност, географски региони и техните особености, верига за създаване на стойност спрямо ESG, доклади и оценки от предишни проучвания, сравнителни анализи и рейтинги, интервюта с ключови вътрешни служители и др.

3. Определяне въздействията, рисковете и възможностите – на база изготвения въпросник в предходната стъпка се преценява доколко са съществени и дали е нужно да бъдат оповестени в документацията за устойчивост. Съответно предприятието трябва да вземе решение по отношение на въздействията, които компанията създава, както и рисковете и възможностите, които ще представляват. Това е не лесен процес, тъй като въздействията, свързани с всеки въпрос за устойчивостта, може да притежава положителни или отрицателни въздействията от други фактори. Информацията за въздействието на рисковете и възможностите е нужно да се определи своевременно. Характеризира се в краткосрочен, средносрочен или дългосрочен план спрямо момента на възникване на риска и/или възможността. Те могат да се реализират на последващ период, в бъдеще време по цялата верига

¹⁷ Ibid.

на стойността. Важно е информацията да бъде вярна и да не се дублира, за да се оптимизират възможностите от грешки.

4. Оценка на въздействието – в предишната стъпка са определени въпросите, свързани с устойчивостта по отношение на въздействията, рисковете и възможностите. Следващият процес е да се определят количествените величини. Извършването на по-задълбочена оценка подпомага да се определи каква информация да бъде оповестена в годишните финансови отчети на едно дружество. Също така трябва да се представят и сценарии за потенциалните стратегически последици. Информацията се набавя въз основа на методи като: интервю, проучване и дискусии от вътрешни или външни експерти.

5. Оценка на финансовите възможности и рискове – финансовият ефект е най-тясно свързан с одиторската професия. Специфичен е фактът, че първоначално не е включен към годишния финансов отчет. Той предстои да бъде представен, т.е. извършва се предварителна оценка на финансовия ефект. За да могат да бъдат изчислени коректно, е необходимо да се разбират събитията във веригата на стойността и развитието на устойчивостта, защото всеки един фактор може да повлияе на бизнес процесите. Експертите по устойчивост могат да оценят събития, които да нанесат негативни последици – нови нормативни изисквания, обществен контрол, промяна на очакванията на заинтересованите страни по отношение на някой от факторите на ESG. Необходима е комуникация и с експертите по риска, за да може да се изпълнява ефективно и ефикасно функцията по устойчивост. Част от процеса заема и финансовата експертиза в устойчивостта. Приоритет е да бъде оценен размерът на финансовия ефект: увеличаване на разходите (оперативни, научноизследователска и развойна дейност), ефект върху финансовия резултат и много други ключови индикатори за финансовата отчетност.

6. Преглед на съществеността – след извършената първоначална оценка на всички въздействия, рискове и възможности в една компания е необходимо да се определи праг. Чрез него ще може да се разграничат съществените от несъществените въздействия, рискове и възможности. За да бъде адекватна съществеността, е нужно да се проследи мнението на всяка една заинтересована страна (ръководство, служители, потребители, надзорни органи и др.) от одитиращия екип.

7. Стратегически последици – на база оценените съществени въздействия, рискове и възможности в една организация европейското законодателство налага да бъде оповестена информация, която да бъде с дългосрочен стратегически характер. Тя трябва да бъде свързана с това какви мерки се прилагат за управление на въздействието върху околната среда и обществото. В допълнение на това е необходимо да се публикуват политиките и плановете за действие, които ще прилага една компания, за да постигне целите си, а не само показателите и целите спрямо всеки един фактор.

- ✓ **Оценки на зрялостта на ESG (от англ. ез.: ESG maturity assessments)** – регулаторите и инвеститорите в международен аспект разпределят капитал към организации, които по-добре управляват ESG рисковете. Нужно е дружествата да имат ясна преценка за пълния обхват и мащаба на проблемите, които могат

да повлияят на тяхната ESG ефективност, както и да останат устойчиви в дългосрочен план. Компанията разработва специализиран ESG модел, свързан със зрялостта, за да съдейства на клиентите си да оценят своята същественост, и съотношението между финансовото и нефинансовото представяне на информация във финансовите отчети.

- ✓ **Консултации относно рисковете за устойчивостта във веригата за създаване на стойност** – оценка на различните видове рискове, свързани с ESG (**екологични** – изменения на климата, замърсяване, водни и морски ресурси, биологично разнообразие и екосистеми, използване на ресурсите и кръгова икономика, намаляване на емисиите от парникови газове; **социални** – работна сила, потребители и крайни ползватели, засегнати общности; **управленски** – професионално поведение, етично управление и борба с корупцията, корпоративна култура, възможности за подаване на сигнали, оплаквания и нередности);
- ✓ **Съвети за отговорно инвестиране** – приоритизиране на ключови инвестиции спрямо вида на дейност на даден клиент (насоченост към инвестиции в: енергийната ефективност, иновации в технологиите, научно-изследователска и развойна дейност; начини за намаляване на въглеродните емисии и др.);
- ✓ **Управление на устойчивостта на веригата за доставки** – оценка на това доколко е устойчив даден бизнес, анализ на ключови клиенти и доставчици, партньорска мрежа, които са съществени за дейността на предприятието, и възможност за замяна от друг контрагент, за да продължи дейността си одитираното дружество (при кризата с COVID-19 и военната криза между Русия и Украйна се онагледява значението на веригата на доставките, когато имаше огромни забавяния на ресурси, свързани с производството на продукция и др. аналогични и ключови моменти, свързани със световния пазар на стоки и услуги);
- ✓ **Картографиране и консултиране, свързано с кръговата икономика** – кръговата икономика е специфичен модел, свързан с производството и потреблението, който ограничава до минимум отпадъците. По този начин и бизнесът може да повлияе на околната среда, икономиката и обществото. Одиторите също могат да предоставят идеи за преизползването на всеки един ресурс на дадена компания, който да донесе допълнителна финансова и екологична изгода, и разходите да бъдат намалени. В стандарта¹⁸ одиторите трябва да вземат предвид – **принципи на кръговата икономика използваемост**; пригодност за повторно използване; ремонтпригодност; разглобяване; вторично производство и обновяване; рециклиране; връщане в обращение чрез биологичния цикъл; други форми на оптимизация на използването на продуктите и материалите, както и **Процент на кръгово използване на материалите** – връщане на материали, компоненти

¹⁸ 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, с. 263.

и продукти в обращение в практиката след първата употреба, като се използват следните стратегии (по ред на предпочитание): поддръжка/продължително използване; повторно използване/повторно разпространение; обновяване/преработване; рециклиране, компостиране или анаеробно разграждане.

Всеки един одиторски ангажимент е специфичен. Въпреки това е важно да се вземат предвид нормативните изисквания. По-конкретно да се изчисли процентът на използване като съотношение между кръговото използване на материали към общото използване на материалите.

- ✓ **Кодекс за етично поведение и оценка от приложението** – всяка една организация се нуждае от ясно разписани етични правила за своите служители. Нужно е ръководството да насърчава своите служители към поведение, което се придържа към нормите. Важен е и примерът, който ръководството дава на своите кадри, за да се изгради здрава и успешна структура;
- ✓ **Обучение, развитие и изграждане на капацитет** – непрестанното усъвършенстване на знанията и компетенциите е приоритет за всяка една компания. Одиторите също могат да предоставят курсове на своите клиенти, за да подпомогнат плавното прилагане на политиките, свързани с устойчивостта и ESG.

Следващото мнение по отношение на промените в одиторските услуги съгласно изискванията за устойчивост и ESG е на компанията **KPMG**. Становището на компанията е, че „ESG информацията, която компаниите публикуват, трябва да бъде: точна, надеждна и пълна, за да осигури доверие“¹⁹ за всяко едно дружество. Акцентират върху това, че към момента финансовата информация подлежи на множество проверки, за разлика от тази, свързана с: климата, устойчивостта, управлението и социалните въпроси. Необходимо е да се одитира и тази информация, тъй като неминуемо оказва влияние на финансовото състояние на дружествата и става съществен обект за проверка от регулаторните органи.

Представените услуги, които извършват най-големите международни одиторски компании, вече не са иновация за одиторската професия. Мненията могат да продължат да бъдат изследвани, дори и на по-голям обхват от одиторски дружества – Big 10 (десетте най-големи одиторски компании в света), само че това не е необходимо, тъй като одитът на ESG факторите става задължителен елемент към одиторското портфолио независимо от големината на одиторската практика. Причината е, че регулациите изискват интегрирането на информацията от изследвания характер, като неизменна част от годишните финансови отчети на предприятията, която да бъде одитирана. В тази връзка се пораждат редица предизвикателства по отношение на качеството на извършването на този вид одити от одиторите и липсата на методология, по която да извършват своите тестове, допълнително затруднява професията. Тази

¹⁹ ESG assurance in audit, Providing ESG assurance over what matters to stakeholders, <<https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2021/11/esg-assurance-in-audit.html>>, last available on: 03.08.2024.

разновидност на одита не е дотолкова непозната за одиторската общност. В следващата точка ще се изясни развитието на одита към устойчивостта и ESG факторите през годините.

2. Развитие на одита към устойчивостта, екологичните, социалните и управленските фактори

Модификацията на одиторската функция е широкоспектърна. През годините се срещаше приложението и на други видове одити, които се диверсифицират в различни области. Един от тях е детайлно представен в изследването **„Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност и одит“**²⁰. Авторският колектив отдава необходимото значение на корпоративната социална отговорност (КСО). Представена е информация по отношение на: възникването на КСО, иновациите в счетоводството – социално счетоводство, екологично счетоводство, начини за признаване и оповестяване на разходи, активи и пасиви за околната среда, тълкуване на Международните стандарти за финансово отчитане относно околната среда, счетоводно отчитане на квотите за емисии на парникови газове, интегрирано отчитане, нефинансова декларация за екологични и социални въпроси, значението на вътрешния и външния одит за тази рамка и т.н.

Още един обект на одит, според **проф. д-р Мирослава Пейчева**, е „социалният одит“. В изследването *„Социален одит и стандарти за социална отговорност“*²¹ авторът проследява развитието на този вид одит. Изведено е в разработката, че неговото развитие започва през 40-те години на XX век. Представени са: стандарти за социален одит, добрите практики в областта, дейностите на вътрешния одитор в публичния и частния сектор относно техните задължения във връзка със социалния одит и стандартите за социална отговорност в Република България.

Може да се обобщи, че основите към одита на устойчивостта и екологичните, социалните и управленските фактори са взаимствани от одита на корпоративната социална отговорност и социалния одит. Тези два вида не са достатъчни за нормотворците и институциите. Одиторската функция се усъвършенства непрестанно спрямо външните влияния.

Напълно нормално е вследствие на редица дестабилизиращи събития (COVID-19, войната между Русия и Украйна) глобалната икономика да има актуализация на регулациите. Само че по-важното е те да бъдат оптимизирани, а не преповтарящи се и усложняващи професиите и държавните органи.

След въвеждането на всички регулации в САЩ и в ЕС по отношение на устойчивостта и другите значими фактори за оповестяванията на финансова и нефинансова информация в годишните финансови отчети започна разработването на международен стандарт. Това е **The**

²⁰ Пейчева, М., А. Вейсел, В. Динева. (2016) Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност и одит.

²¹ Пейчева, М. (2019) Социален одит и стандарти за социална отговорност, София, Спектър.

International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000²² (от англ. ез.: Международен стандарт за осигуряване на устойчивост), който е разработен от **the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).**

Външните проверки от страна на одиторите играят ключова роля за повишаване на доверието на потребителите на финансовата и нефинансовата отчетност. Целта на стандарта е да повиши увереността на: инвеститорите, регулаторите и всяка заинтересована трета страни по отношение на информацията за устойчивостта. Стандартът ще служи, за да осигури информация за устойчивостта, докладвана по всяка една тема, свързана с устойчивост и изготвена съгласно множество нормативни актове.

3. Контрол на одита към устойчивостта, екологичните, социалните и управленските фактори

Контролът е неизменна част от управлението на социалната среда. Общественото развитие изисква неговото непрестанно усъвършенстване. Според **проф. д. ик.н. Михаил Динев** контролът „определя вътрешната относителна устойчивост и дълбочина на процесите, на явленията, на отношенията, проявявани чрез формите и методите на въздействие“²³. Важно е да се отбележи, че контролът бива съвкупност от системи и функции. Те са строго профилирани и разграничени спрямо тяхното влияние в зависимост от отношенията, които регулира.

Например в изследването *„Хармонизация между европейските стандарти за отчетане във връзка с устойчивостта и стандартите на глобалната инициатива за отчетане – реалност или фикция?“*²⁴ авторът представя анализ по отношение на транспонирането на Директивата на ЕС по отношение на отчетането на предприятията във връзка с устойчивостта към Закона за счетоводството в Република България. Направен е съпоставителен анализ между размера на налаганите санкции в нашето законодателство, както и в това на Франция. Само че кой ще налага упоменатите санкции?

За да има ефективен и ефикасен контрол, е нужно да има орган, който да регулира устойчивостта, екологичните, социалните и управленските фактори на всяко едно дружество. Не става въпрос за поредния орган, който просто да налага санкции. Нужно е да осъществява своевременен и адекватен контрол над дейността. Основната цел е да подпомага одиторската дейност и да притежава коригиращ механизъм за професията.

²²Understanding of The International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000, <<https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>>, last available on: 03.08.2024.

²³ Динев, М. (2015) Контрол и регулиране в социалното управление, София, ИК – УНСС, с. 21.

²⁴ Стоянов, Ат. Хармонизация между европейските стандарти за отчетане във връзка с устойчивостта и стандартите на глобалната инициатива за отчетане – реалност или фикция, ИДЕС, бр. 4/2023.

На национално равнище в **Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за счетоводството**²⁵ и в **Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за независимия финансов одит**²⁶ е засегната темата за отчитането на устойчивостта. Липсват изисквания от **Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО)** към дейността на дипломираните експерт-счетоводители, регистрирани одитори, членове към **Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС)** по отношение на одита на устойчивостта, екологичните, социални и управленски фактори като основен водещ регулатор над професията.

Никъде не е конкретизирано за санкционни и наказателни мерки при извършване на нарушение от страна на одиторите. Този законодателен пропуск обстойно negliжира същността и значението на европейското законодателство. В допълнение, щом държавният контрол допуска това, вероятно и всяка едно предприятие от обществен интерес би могло да negliжира своята политика поради липсата на стриктен надзор от страна на държавата и одиторите.

През последните години одиторската функция започна да се разширява все повече в държавните органи и предприятията от обществен интерес (листнати на борсата компании, кредитни институции, застрахователи и презастрахователи, пенсионноосигурителни компании, инвестиционни посредници и други²⁷), както и на публичните дружества (компании, финансирани със средства от държавния бюджет), чрез изграждането на „одитен комитет“. Още един не по-малко значим пропуск в нормотворчеството е, че няма изисквания и към одитните комитети, свързани с устойчивостта. Желателно е членовете на одитните комитети да са компетентни и по тези съществени въпроси, за да бъдат от полза за дружествата, а не да бъдат в тежест. Мнението на международните одиторски компании не е по-различно.

PwC²⁸ имат същото твърдение, че бордът на директорите в едно дружество и регулаторите обръщат все по-голямо внимание на отчитането на устойчивостта и ESG факторите. Тенденцията да се интегрира устойчивостта в стратегията на една компания инициира членовете в одитния комитет да притежават компетенции в разглежданата област. Причината е ръководството да се консултира и да ползва експертизата на одитния комитет по отношение на надзора върху финансовото оповестяване, свързан с нововъведенията в устойчивостта.

Когато към одиторите няма ясно разписани регулаторни изисквания и органи, които да съблюдават своевременно изпълнението, е твърде

²⁵ Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за счетоводството, <<https://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bg-BG&Id=8192>>, последно влизане на: 03.08.2024.

²⁶ Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за независимия финансов одит <<https://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bg-BG&Id=8319>>, последно влизане на: 03.08.2024.

²⁷ Veysel, A. (2024) Sustainability disclosures in forest-based sector in Bulgaria, Green Deal Initiatives, Sustainable Management, Market Demands, and New Production Perspectives in the Forestry-Based Sector, Sofia, Bulgaria, p. 307

²⁸ The audit committee's role in sustainability/ESG oversight, <<https://www.pwc.com/us/en/services/governance-insights-center/library/sustainability-esg-reporting-audit-committees.html>>, last available on: 03.08.2024.

вероятно качеството на изследвания вид одит да бъде занижено. Макар и одиторската професия непрестанно да се усъвършенства, законодателните проблеми все още не са разрешени. Причината за това твърдение е липсата на регулирани пазарни цени на одиторските услуги. Към момента липсва часова ставка за всеки един сектор, каквато е имало през далечното минало в „*Постановление № 204 от 15 август 1996 година определяне на възнагражденията на дипломираните експерт-счетоводители за заверка на счетоводните отчети на предприятия с държавно участие*”²⁹.

Същият нерегулиран пазар за цени на одиторски услуги относно одита на устойчивостта, екологичните, социалните и управленските фактори предстои да се наблюдава отново. Винаги се е наблюдавало разделение между малките одиторските практики и компаниите с ранга на Big 4, по отношение на капацитет, ресурсна обезпеченост и мащаб на действие. Вероятно тези тенденции ще продължат и в одитирането на устойчивостта и другите ESG фактори поради не доброто разпределение на пазара на одиторски услуги.

От разгледаното кратко изследване могат да се обобщят следните по-важни **изводи**:

- ✓ Одитът на устойчивостта, екологичните, социалните и управленските фактори е съществен за обществото и за финансовата отчетност.
- ✓ Възникват нови обекти за одит като: верига на стойността, двойна същественост, одитиране на кръговата икономика.
- ✓ Проследи се развитието на одита на устойчивостта и ESG факторите, като за основополагащи се считат – одита на КСО и социалния одит.
- ✓ Необходими са законодателни реформи по отношение на одита на устойчивостта и ESG факторите, свързани с: подобряването на надзорната дейност от страна на КППРО към одиторите, членове на ИДЕС, във връзка с изследвания одит, като се регламентират ясно санкционните механизми; включване на допълнителни изисквания относно компетенциите на одитните комитети по отношение на устойчивостта и другите ESG фактори; регулиране на пазара на одиторските услуги.

Актуалното развитие на одита на устойчивостта, екологичните, социалните и управленските фактори е съществено за гражданското общество и преминава през редица цикли (одит на КСО и социален одит), докато достигне до днешната завършена фаза. Без изграждането на съвременни и адекватни контролни механизми ще се реализират редица нарушения. Това ще доведе до едно несползотворно приложение на този модерен одит, ако не се промени законодателната рамка, като същата се хармонизира с европейските изисквания. Нужно е да се осъществяват проверки от компетентни органи и в изследваната област.

²⁹ Постановление № 204 от 15 август 1996 година за определяне на възнагражденията на дипломираните експерт-счетоводители за заверка на счетоводните отчети на предприятия с държавно участие, обн., ДВ, бр. 72 и 83 от 1996 г.

Библиографска справка:

1. 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.
2. Динев, М. (2015). Контрол и регулиране в социалното управление, София, ИК-УНСС.
3. Закон за мерките срещу изпирането на пари, обн., ДВ, бр. 27 от 27 март 2018 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 84 от 6 октомври 2023 г.
4. Пейчева, М., А. Вейсел, В. Динева. (2016). Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност и одит.
5. Пейчева, М. (2019). Социален одит и стандарти за социална отговорност, София, Спектър.
6. Постановление № 204 от 15 август 1996 година за определяне на възнагражденията на дипломираните експерт-счетоводители за заверка на счетоводните отчети на предприятия с държавно участие, обн., ДВ, бр. 72 и 83 от 1996 г.
7. Правилник за прилагане на Закона за мерките срещу изпирането на пари, приет с ПМС № 357 от 31.12.2018 г., обн., ДВ, бр. 3 от 8 януари 2019 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 39 от 1 май 2024 г.
8. Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за счетоводството, <<https://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bg-BG&Id=8192>>, последно влизане на: 03.08.2024.
9. Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за независимия финансов одит <<https://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bg-BG&Id=8319>>, последно влизане на: 03.08.2024.
10. Стоянов, Ам. Хармонизация между европейските стандарти за отчитане във връзка с устойчивостта и стандартите на глобалната инициатива за отчитане – реалност или фикция, ИДЕС, бр. 4/2023.
11. Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – 2022/2464/EU.
12. ESG and sustainability, <https://www.ey.com/en_gl/services/assurance/esg-sustainability>, last available on: 03.08.2024.
13. ESG assurance in audit. Providing ESG assurance over what matters to stakeholders, <<https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2021/11/esg-assurance-in-audit.html>>, last available on: 03.08.2024.
14. How to Audit ESG Risk and Reporting, <<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/esg-audit-risk-reporting-how-to.html>>, last available on: 01.08.2024.

15. Sustainability reporting, <<https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/corporate-reporting/esg-reporting.html>>, last available on: 01.08.2024.
16. Understanding of The International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000, <<https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>>, last available on: 03.08.2024.
17. Understanding the CSRD Double Materiality Assessment Process, <<https://www.pwc.com/mt/en/publications/sustainability/understanding-the-csrd-double-materiality-assessment-process.html>>, last available on: 02.08.2024.
18. Veysel, A. (2024). Sustainability disclosures in forest-based sector in Bulgaria, Green Deal Initiatives, Sustainable Management, Market Demands, and New Production Perspectives in the Forestry-Based Sector, Sofia, Bulgaria, p. 307.
19. What is the role of audit in ESG?, Day, M. April 9, 2024, <<https://www.diligent.com/resources/blog/audit-teams-and-esg>>, last available on: 01.08.2024.
20. The audit committee's role in sustainability/ESG oversight, <<https://www.pwc.com/us/en/services/governance-insights-center/library/sustainability-esg-reporting-audit-committees.html>>, last available on: 03.08.2024.
21. The Enhancement and Standardization of Climate-Related Disclosures for Investors, Securities and Exchange Commission, [Release Nos. 33-11275; 34-99678; File No. S7-10-22], <<https://www.sec.gov/rules-regulations/2024/03/s7-10-22>>, last available on: 01.08.2024
22. The strategic value of ESG materiality assessments, <<https://esg.conservice.com/esg-solutions/strategic-value-of-esg-materiality-assessments/>>, last available on: 02.08.2024.

CONTEMPORARY AUDIT CHALLENGES IN THE CONTEXT OF SUSTAINABILITY, ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND GOVERNANCE FACTORS

Assoc. Professor Diyana Bankova, PhD

VUZF University

Expert in financial and economic expertise in the Sofia City Court

Keywords:	Summary
<p>Management Sustainability Audit Control Oversight Accountancy Act Independent Financial Audit Act Audit Committee</p> <p style="text-align: center;">JEL classification:</p> <p>G32; Q5; Q56; M41; M42; M48</p>	<p>With the adoption of some key regulatory requirements at the European level, by the member states of the European Union (EU), including and the Republic of Bulgaria, new competencies related to sustainable development are required. Auditors, as well as their clients, must integrate these innovations into their activities, but also the oversight bodies to observe, and regulate these changes. Global issues (social, environmental, human rights) directly affect to the financial reporting. The general reason is the information that is submitted to the annual financial statements of each company. In this line, every certified public accountant is obliged to include additional expertise in the field of ecology, sociology and others, according to the specifics of the audited company's activity. A significant problem is the current lack of methodological guidelines to auditors. Although there are standards developed by the EU, this is not enough. The even more serious challenge facing the auditing community is the lack of control and oversight of policies related to environmental, social and governance factors. This fact gives grounds for the realization of mistakes and frauds, which could be with direct or indirect intent. In addition, the lack of methodology for control and oversight by public authorities indicates the formalization of the implementation of these policies. A demotivating event is the lack of regulated market prices related to sustainability audits and environmental, social and management factors.</p>